Regeringens proposition
1979/80: 143

med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m.;

beslutad den 27 mars 1980.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

HÅKAN WINBERG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram ett förslag till lag om handelsbolag och enkla bolag, som skall ersätta 1895 års lag i samma ämne. Förslaget överensstämmer i många avseenden med gällande rätt. Bland nyheterna märks en ändrad gränsdragning mellan handelsbolagen och de enkla bolagen, som i princip innebär att ett handelsbolag skall anses föreligga så snart en näringsverksamhet utövas i bolagsform. Utrymmet för de enkla bolagen minskas alltså. Vidare förslås en begränsning av möjligheterna att arbeta med enmanshandelsbolag. En annan nyhet är att stiftelser eller ideella föreningar inte längre får vara komplementärer i ett kommanditbolag, dvs. svara fullt ut för bolagets förpliktelser.

I propositionen läggs också fram ett förslag till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag. Förslaget, som saknar motsvarighet i gällande rätt, gäller huvudsakligen handelsbolag och enskilda näringsidkare. Enligt förslaget skall ett företag med minst tio anställda upprätta en offentlig årsredovisning samt anlita en revisor. I de flesta fall kan årsredovisningens innehåll stämma överens med årsbokslutet enligt bokföringslagen. I allmänhet skall årsredovisningen sändas in till länsstyrelsen endast på begäran. Vidare föreslås bestämmelser om koncernredovisning i koncerner med ett annat moderföretag än aktiebolag, ekonomisk förening eller stiftelse.

I propositionen föreslås slutligen vissa ändringar i aktiebolagslagen. Förslaget bygger bl. a. på två promemorior från brottsförebyggande rådet om revisorernas verksamhet och om förstärkt skydd för det bundna aktie-

kapitalet. Aktiebolagslagen föreslås vidare ändrad så att det skall framgå att s. k. 50/50-bolag i fortsättningen inte skall anses som koncernföretag. Det öppnas också en möjlighet för börsnoterade företag att göra en nyemission, trots att börskursen ligger under aktiernas nominella värde. Slutligen föreslås vissa regler som är särskilt avsedda för de mindre aktiebolagen och som möjliggör en bättre insyn i sådana bolags verksamhet.

Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 januari 1981.

1 Förslag till

Lag om handelsbolag och enkla bolag

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva näringsverksamhet i bolag.

Första stycket gäller inte i fråga om verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141).

Bestämmelser om firma för handelsbolag finns i firmalagen (1974: 156) och handelsregisterlagen (1974: 157).

2 § Ett kommanditbolag är ett handelsbolag i vilket en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En sådan bolagsman kallas kommanditdelägare. Annan bolagsman i kommanditbolaget kallas komplementär.

3 § Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger enligt 1 §.

Ett enkelt bolag blir ett handelsbolag, om bolaget förs in i handelsregistret.

4 § Ett handelsbolag men inte ett enkelt bolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter.

2 kap. Handelsbolag

Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

1 § Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal.

I den mån bolagsmännen inte har träffat avtal om något annat skall 2–4 och 6–16 §§ tillämpas. Oavsett vad bolagsmännen har avtalat skall 5 § tillämpas.

2 § För att en ny bolagsman skall få inträda i bolaget fordras samtycke av samtliga bolagsmän.

3 § Varje bolagsman är berättigad att vidta åtgärder i förvaltningen av bolagets angelägenheter, om inte dessa åtgärder förbjuds av någon annan bolagsman som inte är utesluten från förvaltningen.

Åtgärder som är främmande för bolagets ändamål får vidtas endast med samtliga bolagsmäns samtycke. En bolagsman som är förvaltningsberätti-

gad får dock till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål använda tillgång som med hänsyn till bolagets ställning är av ringa betydelse.

Skall förvaltningen eller en viss del av den på grund av avtal skötas av flera bolagsmän gemensamt, får en åtgärd som inte tål uppskov vidtas fastän någon av bolagsmännen inte har deltagit i beslutet om åtgärden, om bolagsmannen inte har hunnit tillkallas eller om han till följd av sjukdom eller av annan anledning inte är i stånd att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

4 § Om ett bolagsavtal föreskriver att en bolagsman skall sköta förvaltningen eller viss del av den, får han skiljas från uppdraget eller avsäga sig detta endast om det finns en viktig grund.

5 § Även en bolagsman som är utesluten från förvaltningen har rätt att granska bolagets räkenskaper och att få kännedom om bolagets angelägenheter. Denna kontrollrätt får inte utövas vid en tidpunkt eller på ett sätt som innebär särskilda olägenheter för bolaget.

6 § För varje räkenskapsår skall en bolagsman tillgodoräknas dels ränta på den insats han hade kvar i bolaget vid räkenskapsårets början, dels ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Räntan skall beräknas enligt den räntefot som motsvarar det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid räkenskapsårets början med tillägg av två procentenheter.

7 § Det överskott eller den brist som finns sedan bolagsmännen har tillgodoräknats ränta och arvode enligt 6 § utgör räkenskapsårets resultat.

8 § Resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen.

Är viss grund avtalad för fördelningen endast av vinsten eller endast av förlusten, gäller den grunden vid fördelningen av såväl vinst som förlust.

9 § Sedan årsbokslutet har upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem enligt 6 och 8 §§. Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen, skall dock så mycket av vad som tillkommer honom hållas inne som behövs för att fylla bristen.

10 § Vad en bolagsman har rätt att lyfta för ett räkenskapsår skall läggas till hans insats, om han inte före utgången av följande räkenskapsår begagnar sig av lyftningsrätten. Hans behållna insats får dock inte mot någon annan bolagsmans bestridande ökas utöver vad den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen.

11 § En bolagsman är inte skyldig att på begäran av de övriga bolagsmännen öka sin behållna insats i bolaget utöver vad den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen.

12 § Under bolagets bestånd har en bolagsman inte rätt att mot någon annan bolagsman göra gällande fordran på grund av utgifter för bolagets räkning, fordran på förvaltningsarvode eller fordran på ränta på insats.

13 § Har en bolagsman haft nödvändig eller nyttig kostnad för bolagets

räkning, är han berättigad till ränta på sin fordran från den dag fordringen kom till. Räntan beräknas enligt 5 § räntelagen (1975: 635) för tiden fram till dess ränta skall utgå enligt 6 § samma lag.

Försummar en bolagsman att göra avtalat tillskott eller att redovisa influtna medel, skall han betala ränta beräknad enligt 6 § räntelagen från den dag tillskottet eller redovisningen bort ske.

14 § En bolagsman som uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget när han fullgör sina uppgifter skall ersätta skadan. Skadeståndet kan jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har betalat i skadestånd får sökas åter av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

15 § Talan för bolagets räkning mot en bolagsman om skadestånd på grund av beslut eller åtgärd under ett räkenskapsår skall väckas, om talan förs i en bolagsmans namn, senast ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för sistnämnde bolagsman eller, om talan förs i bolagets namn, senast ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för samtliga bolagsmän.

Har tiden för talan försuttits, kan talan ändå väckas, om det inte i årsbokslutet eller på annat sätt till bolagsmännen har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter om det beslut eller den åtgärd som ligger till grund för talan. Talan som avses i detta stycke kan dock inte väckas sedan tre år har förflutit från utgången av det räkenskapsår då beslutet fattades eller åtgärden vidtogs.

Utan hinder av första eller andra stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot en bolagsman.

16 § En bolagsman som vill klandra ett årsbokslut skall väcka talan senast ett år efter det att årsbokslutet blev tillgängligt för honom.

Bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man

17 § Var och en av bolagsmännen företräder bolaget, om inte något annat har avtalats eller följer av 31 §.

En bolagsman som har visat trolöshet i bolagets angelägenheter kan på talan av någon annan bolagsman av domstol skiljas från rätten att företräda bolaget. Domstolens avgörande får verkställas utan hinder av att det inte har vunnit laga kraft.

18 § Har en bolagsman överskridit sin befogenhet när han företog en rättshandling för bolaget, gäller inte rättshandlingen mot bolaget, om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller borde ha insett att bolagsmannen överskred sin befogenhet.

19 § Prokura får meddelas endast av samtliga bolagsmän i förening. Varje bolagsman som är behörig att företräda bolaget kan återkalla prokuran.

Första stycket gäller inte, om något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

I övrigt finns bestämmelser om prokura i prokuralagen (1974: 158).

20 § Bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser.

I en bolagsmans konkurs skall utdelning för en bolagsborgenärs fordran beräknas på fordringens belopp efter avdrag för vad bolagsborgenären kan få ut av bolaget.

21 § Överlåter en bolagsman utan samtycke av de övriga bolagsmännen sin andel i bolaget till någon annan eller utmäts och försäljs andelen eller övergår annars en bolagsmans andel utan samtycke av de övriga bolagsmännen till någon annan, har överlåtelsen, försäljningen eller övergången följande verkan mot bolaget. Bolagsmannens rättsinnehavare har rätt att under bolagets bestånd få ut vad bolagsmannen enligt 9 § har haft rätt att lyfta och att vid bolagsskiftet få ut den del av behållna tillgångar som belöper på bolagsmannen. Rättsinnehavaren har samma rätt som bolagsmannen att säga upp bolaget eller att på annat sätt kräva dess upplösning.

I bolagsavtalet kan intas förbehåll att en bolagsman eller någon annan skall ha rätt att lösa en rättighet som enligt första stycket övergår till ny innehavare. Förbehållet skall ange

1. vilka som är lösningsberättigade och, om lösningsrätt inte skall kunna utövas vid vissa fång, vilka slags fång som har undantagits,
2. den ordning i vilken lösningsrätten tillkommer de lösningsberättigade inbördes,
3. den tid, inte överstigande två månader från anmälan hos den uppgivne lösningsberättigade om en rättighets övergång, inom vilken lösningsanspråk skall framställas hos bolaget,
4. den tid inom vilken lösen skall erläggas, vilken tid inte får överstiga en månad räknat från den tidpunkt då lösenbeloppet blev bestämt.

Om tillämpningen av en föreskrift i bolagsavtalet rörande lösenbeloppet skulle bereda någon otillbörlig fördel, kan jämkning ske.

Tvister om lösningsrätt och om lösenbeloppets storlek prövas av tre skiljemän enligt lagen (1929: 145) om skiljemän, om inte annat föreskrivs i bolagsavtalet.

Innan det visar sig att lösningsrätten inte begagnas, kan den till vilken rättigheterna enligt första stycket har övergått inte utöva annan av fångets härflytande rätt gentemot bolaget än rätt att få ut vad fångesmannen under bolagets bestånd skulle ha haft rätt att lyfta enligt 9 §.

22 § Inträder en ny bolagsman i bolaget, svarar han även för de förbindelser som bolaget har ingått dessförinnan. En bolagsman som avgår svarar inte för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått.

23 § Om ett handelsbolag försätts i konkurs, kan en fordran mot bolaget genast göras gällande mot bolagsmännen, även om fordringen annars inte är förfallen till betalning.

Bolagets likvidation och upplösning

24 § Ett bolagsavtal kan träffas för bestämd eller obestämd tid eller för en bolagsmans livstid.

Har ett bolagsavtal slutits för obestämd tid, kan en bolagsman säga upp avtalet när som helst. Bolaget skall då träda i likvidation sex månader efter uppsägningen, om inte någon annan uppsägningstid har avtalats.

Har ett bolagsavtal slutits för bestämd tid och fortsätts bolagets rörelse efter utgången av den tiden, anses avtal därefter slutet för obestämd tid.

25 § På begäran av en bolagsman skall ett bolag genast träda i likvidation, om någon annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet eller om det annars finns en viktig grund för bolagets upplösning.

26 § Dör en bolagsman, skall bolaget genast träda i likvidation, om inte något annat har avtalats eller följer av 29 eller 30 §.

27 § Försätts en bolagsman i konkurs, skall bolaget genast träda i likvidation, om inte något annat följer av 29 eller 30 §.

28 § Ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän har gått ned till en skall, när detta förhållande har bestått under sex månader, anses ha trätt i likvidation, om så ej skett tidigare.

29 § Bolagsmännen får avtala att, om det finns grund för likvidation enligt 24–27 §§, en bolagsman eller hans rättsinnehavare skall utträda ur bolaget i stället för att bolaget skall träda i likvidation. Ett sådant avtal gäller inte mot en bolagsmans konkursbo såvida inte konkursboet har biträtt avtalet.

30 § Om det finns grund för likvidation enligt 24–27 §§, kan i stället för att bolaget träder i likvidation uteslutning ske av den bolagsman till vilken likvidationsgrunden kan hänföras eller dennes rättsinnehavare. För att uteslutning skall få ske måste följande iakttas. De övriga bolagsmännen skall vara ense om uteslutningen. Den som begärs utesluten skall erhålla ett lösenbelopp som kan antas motsvara vad han skulle ha erhållit om bolagsskifte i stället hade ägt rum. Den som begärs utesluten har rätt att kräva att säkerhet ställs för att hans ansvar för bolagets förbindelser inte tas i anspråk i större omfattning än som kan antas ha blivit fallet om i stället för uteslutning bolagsskifte hade ägt rum.

Första stycket gäller inte, om något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

31 § Under likvidationen vidtas förvaltningsåtgärder av alla bolagsmännen i förening, om inte något annat har avtalats eller särskild likvidator har förordnats. Vad som nu sagts gäller även rätten att företräda bolaget.

En bolagsman har rätt att under likvidationen låta sig företrädas av ombud vid medverkan i bolagets angelägenheter, om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

Under likvidationen får dödsboet efter en bolagsman företrädas av endast en ställföreträdare eller ett ombud, om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

32 § Bestämmelserna i 5 § gäller under likvidationen.

Om inte något annat har avtalats i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter, gäller under likvidationen 2 §, 3 § tredje stycket, 4, 6, 8 och 12–16 §§. Bestämmelserna i 3 § tredje stycket och 4 § gäller dock inte, om särskild likvidator har förordnats.

När bolaget har trätt i likvidation, får kallelse på bolagets okända borgenärer sökas av bolagsman eller likvidator.

33 § När bolaget har trätt i likvidation, skall bolagets egendom i den mån det behövs för likvidationen så snart det kan ske förvandlas till pengar genom försäljning på offentlig auktion eller på annat lämpligt sätt. Bolagets rörelse får fortsättas, om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skälig tid för att skaffa ny anställning.

34 § Om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen, får tillgångarna inte skiftas innan alla kända skulder har blivit betalda eller behövliga medel har avsatts för sådan betalning.

Varje bolagsman har rätt att ur de behållna tillgångarna få tillbaka sin behållna insats enligt det senaste årsbokslutet eller, om inget årsbokslut har gjorts, vad han har betalat in till bolaget som insats. Om inte behållningen räcker till, räknas bristen som förlust. Uppstår ett överskott, utgör detta den slutliga vinsten.

35 § Om ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän har gått ned till en har trätt i likvidation, får bolagets rörelse fortsättas eller annars rättshandlingar eller andra åtgärder vidtas endast i den mån det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skälig tid för att skaffa ny anställning.

En rättshandling, som är otillåten enligt första stycket, får åberopas mot bolaget av den mot vilken rättshandlingen företogs endast om denne varken kände till eller borde ha känt till de omständigheter som medförde att rättshandlingen var otillåten.

36 § Bolagsskiften som inte sker i skriftlig form är ogiltiga.

37 § Är det sannolikt att likvidationen oskäligt uppehålls eller annars utförs på ett sådant sätt att en bolagsmans rätt därigenom äventyras, får domstol på ansökan av bolagsmannen förordna att likvidationen skall verkställas av en eller flera likvidatorer som utses av domstolen.

Ansökan skall göras hos rätten i den ort där bolaget har sitt hemvist. Ansökningen skall innehålla uppgift om samtliga bolagsmäns namn och adress. De bolagsmän som inte har deltagit i ansökningen skall delges denna på det sätt som är föreskrivet om stämning i tvistemål. De skall beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

Bolagsman får utses till likvidator.

Likvidator får inte vara omyndig eller i konkurs. En likvidator som inte är bolagsman skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer för ett särskilt fall tillåter något annat.

Myndighets beslut enligt fjärde stycket andra meningen överklagas hos regeringen genom besvär.

38 § Har flera likvidatorer blivit utsedda, skall de ha hand om uppdraget gemensamt, om inte rätten förordnar att uppdraget skall delas på visst sätt mellan dem.

En likvidator kan när som helst entledigas av rätten. Är bolagsmännen ense om att återta likvidationen, skall rätten återkalla förordnandet för likvidator.

Ett beslut om förordnande eller entledigande av likvidator skall gälla omedelbart även om det överklagas.

39 § En likvidator skall med iakttagande av 33 och 34 §§ genomföra likvidationen i bolagsmännens ställe.

En likvidator som inte är bolagsman får inte handlägga frågor om avtal mellan honom och bolaget. Inte heller får han handlägga frågor om avtal mellan bolaget och tredje man, om han har ett väsentligt intresse i frågan som kan strida mot bolagets. Vad som nu har sagts om avtal gäller även rättegång och annan talan.

40 § En likvidator har rätt till skäligt arvode och till ersättning för kostnader för att utföra uppdraget.

41 § Sedan en likvidator har fullgjort sitt uppdrag, skall han så snart det kan ske avge slutredovisning för sin förvaltning genom en förvaltningsberättelse rörande likvidationen i dess helhet. Berättelsen skall även innehålla en redogörelse för bolagsskiftet. Till berättelsen skall fogas redovisningshandlingar för hela likvidationstiden. Berättelsen och redovisningshandlingarna skall av likvidatorn delges var och en av bolagsmännen.

42 § Bestämmelserna i 14 och 15 §§ gäller även i fråga om skadeståndsskyldighet för likvidatorer. Bestämmelserna i 15 § om årsbokslut skall i stället gälla slutredovisningen.

43 § Om ett bolagsskifte har förrättats av likvidator, har varje bolagsman rätt att klandra skiftet genom att väcka talan mot de övriga bolagsmännen inom tre månader från det slutredovisningen delgavs honom.

44 § Bolaget är upplöst när skifte har ägt rum eller, om en likvidator har haft hand om likvidationen, när slutredovisningen har delgivits var och en av bolagsmännen.

Om bolaget är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott, är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Finns det överskott, skall bolaget träda i likvidation.

45 § Om det framkommer någon tillgång för bolaget efter dess upplösning eller om talan väcks mot bolaget eller om det på annat sätt uppkommer behov av en likvidationsåtgärd, skall likvidationen fortsättas.

3 kap. Kommanditbolag

1 § I fråga om kommanditbolag gäller 2 kap., om inte något annat föreskrivs.

2 § Samtliga bolagsmän får inte vara kommanditdelägare. Stiftelser eller ideella föreningar får inte vara komplementärer. Åsidosätts dessa föreskrifter, anses bolaget som handelsbolag enligt 2 kap.

3 § Om inte något annat har avtalats, får en kommanditdelägare vid bolagets upplösning eller när han utträder ur bolaget inte påföras en förlust som överstiger vad han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

4 § Om inte något annat har avtalats, har en kommanditdelägare inte rätt att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter. I fråga om förvaltningsåtgärder under likvidation gäller dock 2 kap. 31 §.

5 § Om det inte genom avtal har bestämts efter vilken grund en kommanditdelägare skall ta del i vinst och förlust och bolagsmännen inte heller kan enas om det, ankommer det på rätten att avgöra denna fråga efter skälighet.

6 § Bolagsmännen får avtala att kommanditdelägare inte skall ha kontrollrätt som avses i 2 kap. 5 §.

7 § Kommanditdelägare är inte behöriga att företräda bolaget.

En rättshandling som en kommanditdelägare företar för bolaget blir dock bindande för bolaget, om den mot vilken rättshandlingen företogs varken insåg eller borde ha insett att den som företog rättshandlingen var kommanditdelägare.

8 § En kommanditdelägare fullgör sin skyldighet att svara för bolagets förpliktelser genom att betala in sin utfästa insats till bolaget.

På begäran av den som har en fordran mot bolaget som är förfallen till betalning är en kommanditdelägare skyldig att betala in sin utfästa insats till bolaget.

En kommanditdelägares utfästa insats anses som inte inbetald i den mån han har återtagit något av insatsen eller, innan en uppkommen brist i insatsen har blivit fylld, lyft vad som har tillgodoförts honom enligt 2 kap. 6 eller 8 §.

9 § Om kommanditbolaget ingår ett avtal med tredje man och denne vid avtalets ingående varken kände till eller borde ha känt till att förbehåll skett enligt 1 kap. 2 §, svarar den kommanditdelägare som förbehållet avser såsom komplementär för de förbindelser som uppkommit för bolaget genom avtalet.

Om ett avtal ingås för bolagets räkning och därvid med en kommanditdelägares vetskap och vilja en firma används som inte innehåller ordet "kommanditbolag", svarar kommanditdelägaren såsom komplementär gentemot den med vilken avtalet ingicks, även om denne på grund av 19 § handelsregisterlagen (1974: 157) skall anses ha haft vetskap om att förbehåll skett enligt 1 kap. 2 §.

10 § Nedsätts det belopp med vilket en kommanditdelägare svarar enligt 1 kap. 2 § på grund av överenskommelse mellan bolagsmännen, är nedsättningen utan verkan i fråga om förpliktelser vid vars tillkomst medkontrahenten varken kände till eller borde ha känt till nedsättningen.

11 § Om inte något annat har avtalats, medför en kommanditdelägares död inte att bolaget skall träda i likvidation.

4 kap. Enkla bolag

Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

1 § Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal.

I den mån bolagsmännen inte har träffat avtal om något annat skall 2–4 §§ tillämpas.

2 § Bestämmelserna i 2 kap. 2, 4, 5, 8, 9, 11, 13 och 14 §§ gäller för enkla

bolag. Härvid skall det som föreskrivs i 2 kap. 14 § om skada för bolaget i stället gälla skada för någon annan bolagsman.

3 § Åtgärder i förvaltningen av bolagets angelägenheter får vidtas endast med samtliga bolagsmäns samtycke. Dock får en åtgärd som inte tål uppskov vidtas fastän en bolagsman inte har deltagit i beslutet om åtgärden, om bolagsmannen inte har hunnit tillkallas eller om han till följd av sjukdom eller av annan anledning inte är i stånd att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Har bolagsmännen avtalat att en förvaltningsåtgärd får vidtas utan samtycke av samtliga bolagsmän, får åtgärden dock inte vidtas, om den förbjuds av en bolagsman som inte är utesluten från förvaltningen.

4 § Talan om skadestånd av en bolagsman mot någon annan bolagsman skall väckas senast tre år efter utgången av det år då det beslut fattades eller den åtgärd vidtogs som ligger till grund för talan.

Utan hinder av första stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot en bolagsman.

Bolagsmännens förhållande till tredje man

5 § Genom ett avtal som sluts på bolagsmännens vägnar eller under en benämning varmed bolagsmännen samfällt betecknas blir endast den bolagsman som har deltagit i avtalet berättigad eller förpliktad i förhållande till medkontrahenten.

Har flera bolagsmän deltagit i avtalet, har de lika rätt i förhållande till medkontrahenten och svarar solidariskt för vad som har utfästs. Vad som nu har sagts gäller inte, om något annat har bestämts i avtalet.

6 § Används vid ingående av ett avtal en benämning varmed bolagsmännen samfällt betecknas, får benämningen inte innehålla något av orden "handelsbolag", "aktiebolag", "förening" eller "stiftelse". Om så ändå sker, svarar de bolagsmän med vilkas vetskap och vilja det har skett solidariskt för förbindelser gentemot den som varken insåg eller borde ha insett att benämningen avsåg ett enkelt bolag.

Bolagets likvidation och upplösning

7 § Under bolagets likvidation gäller i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter 2 kap. 2, 4, 5, 8, 13 och 14 §§ samt 3 och 4 §§ i detta kapitel, om inte något annat har avtalats. Vad som nu har sagts om 2 kap. 4 § och 3 § i detta kapitel gäller dock inte, om särskild likvidator har förordnats.

I övrigt gäller i fråga om bolagets likvidation och upplösning 2 kap. 24–27, 29 och 30 §§, 31 § andra och tredje styckena, 33, 34 och 36 §§, 37 § första stycket, andra stycket andra–fjärde meningarna och tredje–femte styckena, 38–43 §§, 44 § första stycket samt 45 §.

8 § Ansökan om förordnande av likvidator skall göras hos rätten i den ort där någon av bolagsmännen har sitt hemvist. Föreligger sådana ansökningar vid skilda domstolar, skall den ansökan som kom in senare inte tas upp till prövning.

9 § En likvidator är behörig att företa rättshandlingar på bolagsmännens vägnar endast i den mån det behövs för att bolagsmännens för bolaget

avsedda tillgångar skall kunna förvandlas till pengar enligt 2 kap. 33 §. Överskrider likvidatorn sin behörighet, är rättshandlingen dock bindande för bolagsmännen, om tredje man varken insåg eller borde ha insett att behörigheten överskreds.

Övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981. Genom lagen upphävs lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

2. Förekommer i lag eller annan författning en hänvisning till någon föreskrift som har ersatts genom en bestämmelse i den nya lagen, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.

3. För handelsbolag och enkla bolag som har bildats enligt den äldre lagen gäller den nya lagen med de undantag som följer av punkterna 4–8.

4. Fråga huruvida handelsbolag eller enkelt bolag föreligger skall intill utgången av år 1985 bedömas enligt äldre lag. Enkelt bolag, som från och med den 1 januari 1986 blir handelsbolag, skall ansöka om registrering före nämnda dag.

5. Bolagsavtal, som före lagens ikraftträdande slutits för en bolagsmans livstid, skall även därefter anses träffat för obestämd tid.

6. Likvidation genomförs enligt den äldre lagen, om bolaget har trätt i likvidation före den nya lagens ikraftträdande.

7. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra meningen gäller inte i fråga om den som har inträtt som komplementär före den nya lagens ikraftträdande.

8. Bestämmelserna i 3 kap. 8 § första och andra styckena gäller inte, i den mån kommanditdelägaren före den nya lagens ikraftträdande har fullgjort sin insatsskyldighet enligt den äldre lagen.

9. Bestämmelserna i 2 kap. 15 § och 4 kap. 4 § tillämpas även på skadeståndsanspråk som har tillkommit före den nya lagens ikraftträdande och som inte har preskriberats dessförinnan enligt äldre bestämmelser.

10. Ett bolagsskifte som har förrättats före den nya lagens ikraftträdande klandras enligt de bestämmelser som gällde vid skiftet. Detsamma gäller i fråga om ett bolagsskifte som till följd av punkten 6 har förrättats enligt den äldre lagen.

2 Förslag till

Lag om årsredovisning m. m. i vissa företag

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Äger ett handelsbolag så många aktier eller andelar i en svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är handelsbolaget moderföretag och den andra juridiska personen dotterföretag. Äger ett dotterföretag eller äger ett moderföretag och ett eller flera dotterföretag tillsammans eller äger flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i en juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderföretaget.

Har ett handelsbolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensamt ett bestämmande inflytande över en juridisk person och

en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är handelsbolaget moderföretag och den juridiska personen dotterföretag.

Bestämmelserna i första och andra styckena om handelsbolag gäller även enskilda näringsidkare och andra juridiska personer än handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar eller stiftelser, om den enskilde näringsidkaren respektive den juridiska personen är skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen (1976: 125).

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

2 kap. Årsredovisning m. m.

1 § Den som enligt bokföringslagen (1976: 125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall för samma räkenskapsår även upprätta årsredovisning enligt denna lag, om

1. antalet anställda hos företaget under räkenskapsåret i medeltal har varit minst tio,
2. företaget är moderföretag i en koncern enligt denna lag och antalet anställda hos koncernen under räkenskapsåret i medeltal har varit minst tio, eller
3. tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser är inte skyldiga att upprätta årsredovisning enligt denna lag.

2 § Årsredovisningen består av resultaträkning och balansräkning samt i de fall som anges i 8 § även av förvaltningsberättelse.

I den mån något annat inte föreskrivs i denna lag, skall årsredovisningen upprättas med iakttagande av bestämmelserna om årsbokslut i bokföringslagen (1976: 125).

Årsredovisningen skall skrivas under av den redovisningsskyldige med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrivs redovisningen av dem alla.

Årsredovisningen skall senast sex månader efter räkenskapsårets utgång hållas tillgänglig hos den redovisningsskyldige för envar som vill ta kännedom om den.

3 § Avskrift av årsredovisningen skall senast sex månader efter räkenskapsårets utgång sändas in till den länsstyrelse hos vilken den redovisningsskyldige skall vara registrerad, om tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår eller om antalet anställda i rörelsen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Första stycket gäller även för ett företag som är moderföretag i en koncern enligt denna lag, om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under vart och ett av dessa år i medeltal har överstigit 200.

4 § I andra fall än som avses i 3 § skall den redovisningsskyldige sända in avskrift av årsredovisningen efter särskilt föreläggande av länsstyrelsen. Sådant föreläggande skall utfärdas av länsstyrelsen när någon begär det.

5 § Vid upprättande av årsredovisningen skall följande iakttas:

1. Bestämmelserna i 21 § första stycket bokföringslagen (1976: 125) om skyldighet att till årsbokslutet foga en sammanställning över privata tillgångar och skulder tillämpas inte.

2. Skyldighet att särskilt redovisa storlek och förändringar av lagerreserven föreligger endast i fråga om årsredovisningsskyldig som avses i 3 § första stycket.

3. Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman inte behöver anges i resultaträkningen.

6 § Vid upprättande av årsredovisning för företag som avses i 3 § första stycket och moderföretag i koncern som avses i 3 § andra stycket skall i årsredovisningen återges resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året någon ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i resultaträkningen och balansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare årsredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare årsredovisningen, om särskilt hinder inte möter.

7 § För företag som avses i 3 § första stycket skall i årsredovisningen och årsbokslutet lämnas uppgifter i följande avseenden:

1. För varje post som upptas i balansräkningen som anläggningstillgång och där skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader ingår skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de av- och nedskrivningar som har företagits på anskaffningsvärdet intill balansdagen. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

2. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges taxeringsvärdet med fördelning på de tillgångar som har upptagits under särskilda poster i balansräkningen.

3. Driver företaget rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt.

Uppgifterna får tas in i noter, om tydliga hänvisningar görs vid de poster i redovisningshandlingarna som uppgifterna hänför sig till.

8 § Företag som avses i 3 § första stycket och moderföretag i koncern som avses i 3 § andra stycket skall upprätta förvaltningsberättelse.

Förvaltningsberättelsen skall upprättas enligt god redovisningssed. I förvaltningsberättelsen skall lämnas upplysning dels om sådana för bedömningen av företagets verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning inte skall lämnas i resultaträkningen och balansräkningen, dels om händelser av väsentlig betydelse för företaget, som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer såväl för företaget i dess helhet som för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar till anställda. Har företaget anställda i flera länder skall löner och ersättningar anges särskilt

för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

För företag som avses i 3 § första stycket skall till förvaltningsberättelsen fogas en finansieringsanalys. I finansieringsanalysen skall redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

9 § För företag som avses i 3 § första stycket och för moderföretag i koncern som avses i 3 § andra stycket skall minst en gång under varje räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avges en särskild redovisning (delårsrapport). Rapporterna skall avse verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en delårsrapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapporterna skall hållas tillgängliga för envar. Rapporter som avses i första stycket tredje meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång sändas in till den länsstyrelse hos vilken företaget skall vara registrerat.

10 § I delårsrapporter skall översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen i denna samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall lämnas beloppsuppgifter om omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om särskilda skäl föreligger, får en ungefärlig beloppsuppgift beträffande resultatet lämnas. Bestämmelserna i 5 § 3 och 8 § andra stycket gäller i tillämpliga delar i fråga om delårsrapport.

Om särskilda hinder inte möter, skall i anslutning till uppgifter enligt första stycket även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer skall i möjlig mån överensstämma med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

3 kap. Redovisning i koncerner m. m.

1 § I fråga om koncerner enligt denna lag gäller 2–11 §§ i detta kapitel, om antalet anställda hos koncernen under räkenskapsåret i medeltal har varit minst tio.

2 § Vid värdering av aktier eller andelar som ett moderföretag äger i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde.

Om det i en fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen för ett företag i koncernen ingår en fordran hos eller skuld till ett dotterföretag eller ett moderföretag, skall beloppet anges särskilt. Angivandet får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant eller därmed jämförliga säkerheter eller ansvarsförbindelser till förmån för ett dotterföretag eller ett moderföretag.

3 § Som särskild intäktspost i ett moderföretags resultaträkning skall tas upp utdelning på aktier i dotterbolag.

I ett moderföretags balansräkning skall aktier i dotterbolag tas upp som en särskild post bland tillgångarna. Aktierna tas upp med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. När det från allmän och enskild synpunkt är påkallat, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåta att aktier redovisas utan specifikation.

4 § Andelar i andra företag än aktiebolag skall likställas med aktier som ägs av moderföretaget vid uppställningen av moderföretagets resultaträkning och balansräkning samt vid specificering enligt 3 § andra stycket.

5 § I ett moderföretag skall för varje räkenskapsår avges en koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för moderföretaget.

6 § Avskrift av koncernredovisningen skall senast sex månader efter utgången av moderföretagets räkenskapsår sändas in till den länsstyrelse hos vilken moderföretaget skall vara registrerat.

7 § Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföretagets och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar. Sammandraget skall upprättas enligt god redovisningssed.

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och efter avdrag eller tillägg för ökning eller minskning av internvinst under räkenskapsåret. Koncernbalansräkningen skall utvisa beloppet av eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinster. Med internvinst avses på moderföretaget belöpande andel av vinst på överlåtelse av en tillgång inom koncernen, i den mån inte överlåtelse av tillgången därefter har skett till en köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde har ägt rum hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med synnerliga svårigheter att vid koncernredovisningen i visst hänseende tillämpa första eller andra stycket, får de undantag göras som förhållandena kräver. För sådana undantag skall lämnas en motiverad redogörelse i en bilaga till koncernbalansräkningen.

I en bilaga till koncernbalansräkningen skall lämnas en redogörelse om vilka metoder och värderingsprinciper som har använts vid uppgörandet av koncernredovisningen. Skall moderföretaget upprätta förvaltningsberättelse skall i denna lämnas sådana upplysningar om koncernen som avses i 2 kap. 8§ andra och tredje styckena.

Uppgifter om koncernens lagerreserv skall tas in i koncernredovisningen, om koncernen är av sådan storlek som avses i 2 kap. 3 § andra stycket. I sådana fall skall till koncernredovisningen fogas en finansieringsanalys för koncernen.

8 § Ett dotterföretag skall i en bilaga till sin balansräkning ange namnet på moderföretaget och i förekommande fall dettas moderföretag. Moderföretaget och dotterföretaget skall i bilagor till sina balansräkningar ange hur stor andel av årets inköp och försäljningar som avser annat företag inom samma koncern.

9 § I koncernredovisningen skall återges koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året någon ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare koncernredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare koncernredovisningen, om särskilt hinder inte möter.

Koncernredovisningen skall skrivas under av den som är skyldig att upprätta redovisningen, med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för moderföretagets förbindelser, underskrivs koncernredovisningen av dem alla.

10 § Är en koncern av sådan storlek som avses i 2 kap. 3 § andra stycket, skall i moderföretagets delårsrapporter lämnas uppgifter för koncernen motsvarande vad som anges i 2 kap. 10 §. Uppgifterna om omsättning och resultat skall avse belopp efter avdrag för interna poster inom koncernen och med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

11 § Om ett företag har blivit moderföretag, skall ledningen för företaget meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna ledningen för moderföretaget de upplysningar som behövs för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet.

4 kap. Revision

1 § I företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 2 kap. 1 § skall den årsredovisningsskyldige utse en eller flera revisorer för bestämd tid eller tills vidare. Den årsredovisningsskyldige kan bestämma att annan än han själv skall utse revisor.

En eller flera revisorssuppleanter kan utses. Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om suppleanter.

2 § Revisorer skall vara svenska medborgare och bosatta i Sverige, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåter annat för särskilt fall. Den som är omyndig eller i konkurs kan inte vara revisor.

Revisorer skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av den årsredovisningsskyldiges verksamhet behövs för fullgörandet av uppdraget.

Till revisorer kan även utses auktoriserade eller godkända revisionsbolag. Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revisionsbolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till den årsredovisningsskyldige anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor; i ett godkänt revisionsbolag skall han vara auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i 4 § tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i ett dotterföretag bör utses minst en av moderföretagets revisorer, om det kan ske.

3 § I företag som avses i 2 kap. 3 § första stycket och i moderföretaget i en koncern som avses i andra stycket av nämnda paragraf skall minst en revisor vara auktoriserad.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om företag som avses i första stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

4 § Den kan inte vara revisor som

1. är ägare till eller är delägare i eller ledamot av styrelsen i företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,

2. är anställd hos eller eljest intager en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till person som avses under 1 eller är besvågrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

4. står i låneskuld till företaget eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka sådant företag har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderföretaget.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som inte enligt första eller andra stycket är behörig att vara revisor. Har företaget eller moderföretaget en anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om företagets interna revision, får dock vid revisionen en sådan anställd anlitas i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

5 § Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett honom begär det. Anmälan om detta skall göras hos den årsredovisningsskyldige samt, om revisorn har utsetts av någon annan, hos denne.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om det uppstår något hinder för att han skall vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

6 § På anmälan skall länsstyrelsen förordna behörig revisor,

1. när revisor inte är utsedd,

2. när auktoriserad eller godkänd revisor inte är utsedd enligt 3 §,

3. när revisor är obehörig enligt 2 § första stycket eller 4 § första eller andra stycket, eller

4. när beslut av den årsredovisningsskyldige om antalet revisorer eller om revisors behörighet har åsidosatts.

Anmälan kan göras av envar. Den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter är skyldig att göra anmälan, om han inte själv skall utse revisor och rättelse ej sker utan dröjsmål genom den som utser revisorn.

Förordnande enligt första stycket skall meddelas efter hörande av den årsredovisningsskyldige och skall avse tid till dess en annan revisor har blivit utsedd i föreskriven ordning. Vid förordnande enligt första stycket 3 skall länsstyrelsen entlediga den obehörige revisorn.

7 § En revisor skall i den omfattning god revisionssed bjuder granska företagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt företagsledningens förvaltning.

Är företaget moderföretag, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Med företagsledning avses i denna lag den som svarar för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter samt den som handhar den löpande förvaltningen.

8 § Företagsledningen skall bereda revisorn tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning revisorn finner behövligt samt lämna de upplysningar och det biträde som han begär. Samma skyldighet åligger företagsledningen och revisorn i ett dotterföretag gentemot en revisor i ett moderföretag.

Senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång skall årsredovisningshandlingarna och koncernredovisningshandlingarna för räkenskapsåret avlämnas till revisorn.

9 § Sedan revisorn slutfört granskningen, skall han teckna en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och i ett moderföretag på koncernredovisningen. Finner revisorn att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, skall han anteckna även detta. I ett moderföretag gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

10 § Revisorn skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till den årsredovisningsskyldige. Berättelsen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt denna lag, skall revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last, skall det anmärkas i berättelsen. Revisorn kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till den årsredovisningsskyldiges kännedom.

I ett moderföretag skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första—tredje styckena tillämpas.

11 § Erinringar som revisorn framställer till företagsledningen skall han anteckna i protokoll eller någon annan handling. Handlingen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter och av denne bevaras på ett betryggande sätt.

12 § Bestämmelserna om årsredovisning i 2 kap. 2 § fjärde stycket samt 3 och 4 §§ skall även tillämpas på revisionsberättelser som avses i 10 § första stycket. Bestämmelsen om koncernredovisning i 3 kap. 6 § skall tillämpas på koncernrevisionsberättelser som avses i 10 § fjärde stycket.

13 § En revisor får inte till dem som saknar rätt att erhålla kännedom om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter lämna upplysningar om sådant som revisorn har fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för den årsredovisningsskyldige.

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om den årsredovisningsskyldige har försatts i konkurs, konkursförvaltaren erforderliga upplysningar om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter.

14 § En revisor som vid fullgörande av sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet vållar den årsredovisningsskyldige skada skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skada vållas någon annan genom överträdelse av denna lag. En revisor ansvarar även för den skada som hans medhjälpare vållar uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Är ett revisionsbolag revisor, åligger ersättningsskyldigheten detta bolag och den för revisionen huvudansvarige.

15 § Skadestånd enligt 14 § kan jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har utgivit i skadestånd får sökas åter av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

16 § Talan för den årsredovisningsskyldiges räkning enligt 14 § som inte grundas på brott kan inte väckas mot en revisor sedan tre år har förflutit från det revisionsberättelse överlämnades till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter.

5 kap. Vite m. m.

1 § Var och en som för egen del eller som ställföreträdare för någon annan är skyldig att ensam eller gemensamt med någon annan till länsstyrelsen sända in redovisningshandling, revisionsberättelse eller delårsrapport kan av länsstyrelsen vid vite föreläggas att fullgöra denna skyldighet.

Försuttet vite utdöms av länsstyrelsen.

2 § Myndighets beslut i tillståndsärenden enligt 2 kap. 5 § 3, 3 kap. 3 § andra stycket eller 4 kap. 2 § första stycket eller 3 § andra stycket överklagas hos regeringen genom besvär.

Länsstyrelsens beslut enligt denna lag överklagas i övriga fall hos kammarrätten genom besvär.

Övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981 och tillämpas på räkenskapsår som har påbörjats efter utgången av år 1980.

2. I årsredovisningar behöver inte återges resultaträkningen och balansräkningen för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980.

3. I koncernredovisningar behöver inte tas med sammandrag av resultaträkningar och balansräkningar för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980.

4. Om det i 2 kap. 7 § 1 angivna anskaffningsvärdet för en tillgång som har förvärvats före lagens ikraftträdande inte kan utrönas med hjälp av företagets bevarade räkenskaper, skall som anskaffningsvärde redovisas, beträffande byggnad det vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) ökat med förbättringskostnader efter utgången av år 1964, samt beträffande annan tillgång det belopp vartill anskaffningsvärdet skäligen kan uppskattas.

I en not till balansräkningen skall anges om anskaffningsvärdet har uppskattats enligt första stycket.

3 Förslag till

Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385)

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (1975:1385)

dels att 1 kap. 2 §, 4 kap. 1 §, 8 kap. 15 §, 9 kap. 12 och 14 §§, 10 kap. 2, 3 och 13 §§, 11 kap. 4, 6, 8 och 9 §§, 12 kap. 4 §, 13 kap. 2 § samt 19 kap. 2 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 10 kap. 15 §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap.	
2 §	
Äger aktiebolag så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Äger dotterföretag eller äger moderbolag och dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderbolaget.	Äger *ett* aktiebolag så många aktier eller andelar i *en* svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Äger *ett* dotterföretag eller äger *ett* moderbolag och *ett eller flera* dotterföretag *tillsammans* eller *äger* flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i *en* juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderbolaget.
Har aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag.	Har *ett* aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal *ensamt* ett bestämmande inflytande över *en* juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag.
Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.	
4 kap.	
1 §	
Aktiekapitalet kan ökas genom att aktier tecknas mot betalning (nyemission) eller genom att aktier ges ut eller aktiernas nominella belopp höjes utan ny betalning (fondemission).	
Beslut om emission fattas av bolagsstämman, om ej annat följer av 14 eller 15 §. Sådant beslut får ej fattas förrän bolaget blivit registrerat. Behöver bolagsordningen ändras, skall beslut därom först fattas.	
Bestämmelserna i 2 kap. 2 § äger motsvarande tillämpning vid nyemission. Vid fondemission får ej till aktiekapitalet överföras belopp som	

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

understiger summan av de nya aktiernas nominella belopp eller den sammanlagda höjningen av aktiernas nominella belopp.

Vid nyemission i bolag vars aktier är noterade vid Stockholms fondbörs får aktier tecknas mot betalning av lägre belopp än det nominella, under förutsättning att skillnaden mellan vad som skall betalas för de nya aktierna och deras sammanlagda nominella belopp tillförs aktiekapitalet genom överföring från bolagets eget kapital i övrigt eller genom uppskrivning av värdet av anläggningstillgångar. Sådan överföring eller uppskrivning skall ske innan beslutet om nyemission registreras.

8 kap.

15 §

För registrering skall bolaget anmäla vem som utsetts till styrelseledamot, verkställande direktör och suppleant samt till firmatecknare ävensom deras postadress och personnummer. För registrering skall även anmälas av vilka och hur bolagets firma tecknas.

Anmälan göres första gången när bolaget enligt 2 kap. 9 § anmäles för registrering och därefter genast efter det att ändring inträffat i förhållande som anmälts eller skall anmälas för registrering enligt första stycket. Rätt att göra anmälan tillkommer även den som anmälningen gäller.

Ändras bolagets postadress, skall bolaget genast anmäla det för registrering.

Senast en månad efter den ordinarie bolagsstämman skall bolaget till registreringsmyndigheten sända in en aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter, verkställande direktör, suppleanter och firmatecknare med uppgift om deras postadress och personnummer.

9 kap.

12 §

Styrelsen och verkställande direktör skall, om aktieägare begär det och styrelsen finner att det kan ske utan väsentligt förfång för bolaget, på bolagsstämma lämna upplysningar angående förhållanden, som kan inverka på bedömandet av bolagets årsredovisning och dess ställning i övrigt eller av ärende på stämman. I koncernbolag avser upplysningsplikten även bolagets förhållande till annat koncernföretag och, om bolaget är moderbolag, koncernredovisning samt sådana förhållanden beträffande dotterföretagen som avses i första punkten.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Kan begärd upplysning lämnas endast med stöd av uppgifter, som ej är tillgängliga på stämman, skall upplysningen inom två veckor därefter skriftligen hos bolaget hållas tillgänglig för aktieägarna samt översändas till aktieägare, som begärt upplysningen.

Finner styrelsen att begärd upplysning icke kan lämnas till aktieägarna utan väsentligt förfång för bolaget, skall upplysningen i stället på aktieägarens begäran lämnas till bolagets revisorer inom två veckor därefter. Revisorerna skall inom en månad efter stämman till styrelsen avge skriftligt yttrande, huruvida den begärda upplysningen lämnats till dem samt huruvida upplysningen enligt deras mening bort föranleda ändring i revisionsberättelsen eller, beträffande moderbolag, koncernrevisionsberättelsen eller eljest ger anledning till erinran. Om så är fallet, skall ändringen eller erinringen anges i yttrandet. Styrelsen skall hålla revisorernas yttrande tillgängligt för aktieägarna hos bolaget samt översända det i avskrift till aktieägare, som begärt upplysningen.

I ett aktiebolag med högst tio aktieägare gäller utöver vad som följer av första–tredje styckena att varje aktieägare skall beredas tillfälle att ta del av böcker, räkenskaper och andra handlingar, som rör bolagets verksamhet, i den omfattning det behövs för att aktieägaren skall kunna bedöma bolagets ställning eller visst ärende som skall förekomma på bolagsstämman. Om det kan ske utan oskälig kostnad eller omgång, skall styrelsen och verkställande direktören dessutom på begäran biträda aktieägaren med den utredning som behövs för nyss angivet ändamål samt tillhandahålla behövliga avskrifter. Vad som sagts förut i detta stycke gäller inte, om det skulle medföra en påtaglig risk för allvarlig skada för bolaget att aktieägaren får del av uppgifter om bolagets verksamhet.

14 §

Beslut om ändring av bolagsordningen fattas av bolagsstämma utom i fall som avses i 4 kap. 13 § andra stycket. Beslutet är giltigt om det biträtts av aktieägare med två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de vid stämman företrädda aktierna, om ej annat följer av 15 §.

Har i bolagsordningen på grund av lag eller annan författning eller efter regeringens medgivande intagits föreskrift, enligt vilken viss bestämmelse icke får ändras utan att regeringen lämnat tillstånd därtill, får ej heller sådan föreskrift ändras utan regeringens tillstånd.

Beslut om ändring av bolagsordningen skall genast anmälas för re-

Beslut om ändring av bolagsordningen skall genast anmälas för re-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
gistrering och får utom i fall som avses i 18 kap. 6 § ej verkställas förrän registrering skett.	gistrering och får utom i fall som avses i 18 kap. 6 § ej verkställas förrän registrering skett. *Avser ändringen bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte, skall länsstyrelsen i det län där styrelsen före ändringen har sitt säte genast underrättas om ändringen.*

10 kap.

2 §

Revisor skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Den som är omyndig eller i konkurs kan ej vara revisor.

Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel *likställes* auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall *vara* i auktoriserat revisionsbolag auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i *4 och 12 §§* tillämpas på den huvudansvarige.	Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel *likställs* auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i auktoriserat revisionsbolag *vara* auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i *4, 12 och 15 §§* tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer.

3 §

Uppgår bolagets bundna egna kapital till minst en miljon kronor, skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor.	*Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor* *1. om bolagets bundna egna kapital uppgår till minst en miljon kronor, eller* *2. om enligt den senast fastställda balansräkningen full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital.*

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen *(1963:381)* om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår,

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen *(1962:381)* om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på fondbörs eller på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om visst bolag, beträffande vilket de i andra stycket 1 eller 2 angivna omständigheterna föreligger, förordna att bolaget får utse viss godkänd revisor i stället för auktoriserad revisor. Sådant beslut är giltigt i högst fem år.

Vad i andra och tredje styckena föreskrives gäller även för moderbolag i en koncern om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i andra stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal överstigit 200.

I annat bolag än som avses i första, andra och fjärde styckena skall auktoriserad revisor eller godkänd revisor utses, om ägare till en tiondel av samtliga aktier begär det vid bolagsstämma, där revisorsval skall ske.

13 §

Revisor får ej till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för bolaget.

Revisorn är skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget.

Revisorn är skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget. *Revisorn är vidare skyldig att lämna medrevisor, granskare som avses i 14 §, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter.*

15 §

För registrering skall bolaget anmäla vem som utsetts till revisor samt dennes postadress och personnummer. Bestämmelserna i 8

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	kap. 15 § andra stycket skall härvid tillämpas. *Senast en månad efter den ordinarie bolagsstämman skall bolaget till registreringsmyndigheten sända in en aktuell förteckning över bolagets revisorer med uppgift om deras postadress och pesonnummer.*

11 kap.

4 §

Utan hinder av vad i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) *föreskrives* om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång *uppskrives* får sådant belopp utnyttjas även till fondemission eller avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får *tagas* i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen eller för *fondemission*.	Utan hinder av vad i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) *föreskrivs* om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång *uppskrivs*, får sådant belopp utnyttjas även till *ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller* fondemission eller *till* avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får *tas* i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen eller för *ökning av aktiekapitalet*.

Vid värdering av moderbolags aktier eller andelar i dotterföretag skall aktier, vilka dotterföretaget äger i moderbolaget, ej anses ha något värde.

6 §

Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman icke behöver anges i resultaträkningen i årsredovisningen.

Driver bolaget av varandra väsentligen oberoende rörelsegrenar, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren särskilt redovisas.

Som särskild intäktspost skall upptagas utdelning på aktier i dotterbolag.

8 §

Utöver vad som följer av bokföringslagen (1976: 125) skall i resultaträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar i följande hänseenden:

1. Aktier i andra bolag skall upptagas med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. Understiger båda dessa värden för aktierna i ett bolag, som ej är dotterbolag, femtiotusen kronor eller det lägre belopp, som motsvarar fem procent av det aktieägande bolagets eget kapital enligt balansräkningen, får dock specifikation utelämnas. När det ur allmän och enskild synpunkt är påkallat får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer tillåta att även eljest aktier redovisas utan specifikation.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

2. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, skall anges hur det fördelar sig på de olika aktieslagen.

3. Ändringar i beloppen av det egna kapitalets poster jämfört med föregående balansräkning skall specificeras.

4. Om bolaget innehar fordran på grund av penninglån som lämnats med stöd av tillstånd enligt 12 kap. 8 § eller ställt säkerhet med stöd av sådant tillstånd, skall uppgift lämnas därom. Storleken av lämnade lån samt arten av ställda säkerheter och beloppet av de lån, för vilka säkerhet ställts, skall anges. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till bolaget den har till vilken lån lämnats eller för vilken säkerhet ställts.

5. Har bolaget utelöpande lån, som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. Beträffande utelöpande lån mot vinstandelsbevis skall för varje lån anges utestående lånebelopp och räntebestämmelserna.

6. För varje i balansräkningen som anläggningstillgång upptagen post, vari ingår skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader, skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de intill balansdagen på anskaffningsvärdet företagna av- och nedskrivningarna. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

7. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges taxeringsvärden med fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna.

8. Om det förekommit sådan förändring i resultaträkning eller balansräkning beträffande posters gruppering eller eljest som väsentligt påverkar jämförbarheten mellan åren, skall redogörelse lämnas för förändringen.

9. Driver bolaget rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt.

De uppgifter och särskilda upplysningar som avses i första stycket får intagas i noter, om tydliga hänvisningar göres vid de poster i redovisningshandlingarna till vilka de hänför sig.

9 §[1]

I förvaltningsberättelsen skall upplysning lämnas dels om sådana för bedömningen av bolagets verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning eller balansräkning, dels om händelser av väsentlig betydelse för bolaget, som inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med angivande tillika av medelantalet för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och verkställande direktör, dels till övriga anställda. Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelsen och verkställande direktör skall anges särskilt. Har

[1] Senaste lydelse 1977: 1092.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

bolaget anställda i flera länder, skall löner och ersättningar anges särskilt för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Aktiebolag som enligt 10 kap. 3 § andra stycket är skyldigt att ha auktoriserad revisor skall till förvaltningsberättelsen foga en finansieringsanalys. I *denna* skall redovisas bolagets finansiering och kapitalinvesteringar *samt förändringen av rörelsekapitalet* under räkenskapsåret.

Ett aktiebolag som enligt 10 kap. 3 § andra stycket är skyldigt att ha auktoriserad revisor skall till förvaltningsberättelsen foga en finansieringsanalys. I *finansieringsanalysen* skall redovisas bolagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

12 kap.

4 §

Till reservfond skall avsättas belopp som

1. om reservfonden ej uppgår till tjugo procent av aktiekapitalet, motsvarar minst tio procent av den del av nettovinsten för året som ej går åt för att täcka balanserad förlust,
2. på grund av aktieteckning erhållits för aktierna utöver det nominella beloppet,
3. den för vilken aktie förverkats erlagt till bolaget,
4. enligt 4 kap. 17 § skall tillfalla bolaget,
5. vid utbyte av fordran enligt skuldebrev mot aktie, motsvarar skillnaden mellan fordringsbeloppet och aktiens nominella belopp,
6. enligt bolagsordningen skall avsättas till reservfonden,
7. enligt beslut av bolagsstämman eljest skall överföras från det i balansräkningen redovisade fria egna kapitalet till reservfond.

Vid beräkning av det belopp, som enligt första stycket 1 minst skall avsättas till reservfond, skall nettovinsten ökas med vad som kan ha tillerkänts styrelseledamot, verkställande direktör eller annan som tantiem.

Nedsättning av reservfond får enligt beslut av bolagsstämman endast ske för

1. täckande av sådan förlust enligt fastställd balansräkning som ej kan täckas av fritt eget kapital,

2. fondemission, eller	2. *ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller* fondemission, eller

3. annat ändamål, om rätten med motsvarande tillämpning av 6 kap. 6 § ger tillstånd till nedsättningen.

13 kap.

2 §

Finner styrelsen vid upprättande av balansräkning eller eljest, att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen snarast	*Det åligger styrelsen att oförd*röjligen upprätta en särskild balansräkning *så snart det finns skäl att anta* att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det regi-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
möjligt till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation. *Fastställes* ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning som utvisar att det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget *försättes* i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare.	strerade aktiekapitalet. *Visar balansräkningen att så är fallet*, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation. *Godkänns* ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning *avseende ställningen vid tiden för stämman* som utvisar att det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget *försätts* i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare.

Göres ansökan enligt första stycket, förordnar rätten att bolaget skall träda i likvidation, om ej under ärendets handläggning i tingsrätten styrkes att balansräkning utvisande att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek tillägges inom linjen en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar, som undergår fortlöpande värdeminskning, gäller dock att de upptages till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom erhålles ett högre värde.

Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket *andra* meningen, med vetskap härom *deltager* i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. Ansvarighet *varom nu är fråga* gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller balansräkning *utvisande* att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.	Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket *tredje* meningen, med vetskap härom *deltar* i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. *Den* ansvarighet *som det nu är fråga om* gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller *sedan en* balansräkning, *som utvisar* att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	19 kap.
	2 §
Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga verkställande direktören eller styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt denna lag eller annan författning att	
1. till myndigheten sända in behörig redovisningshandling, revisionsberättelse *eller* delårsrapport,	1. till myndigheten sända in behörig redovisningshandling, revisionsberättelse, delårsrapport *eller förteckning enligt 8 kap. 15 § fjärde stycket eller 10 kap. 15 § andra stycket,*
2. hos myndigheten göra behörig anmälan för registrering.	
Föreläggande enligt första stycket 2 får ej meddelas, om underlåtenhet att göra anmälan medför att bolagsstämmans eller styrelsens beslut förfaller eller bolaget blir skyldigt träda i likvidation.	
Försuttet vite utdömes av registreringsmyndigheten.	

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. Ett aktiebolag, som före ikraftträdandet av denna lag har fått ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, skall inte i vidare mån än som följer av 1 kap. 2 § i dess nya lydelse anses vara moderbolag till den juridiska personen.

3. Styrelserepresentation för anställda som förekommer vid denna lags ikraftträdande inskränks inte genom 1 kap. 2 § i dess nya lydelse.

4. För bolag som är registrerat i aktiebolagsregistret vid ikraftträdandet av denna lag tillämpas de nya bestämmelserna i 8 kap. 15 § fjärde stycket och 10 kap. 15 § fr. o. m. den 1 januari 1982. Sådant bolag skall göra anmälan som avses i 10 kap. 15 § första stycket första gången i samband med att bolaget insänder förteckning enligt andra stycket i samma paragraf.

5. 4 kap. 1 § fjärde stycket gäller också vid nyemission i bolag vars aktier är noterade på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer.

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-01-31

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Mundebo, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Boo, Winberg, Adelsohn, Danell, Petri

Föredragande: statsrådet Winberg

Lagrådsremiss med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m.

---

1 Inledning

I oktober 1974 tillkallades särskilda sakkunniga för att göra en översyn av lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag (BL) och överväga införande av lagregler om offentlig årsredovisning, revision och koncerner för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar (1975 års kommittéberättelse s. 140–146). De sakkunniga antog namnet 1974 års bolagskommitté (Ju 1974: 21). I anledning av de nämnda arbetsuppgifterna avlämnade kommittén[1] i oktober 1978 delbetänkandet (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler m. m. I tilläggsdirektiv i februari 1978 (1979 års kommittéberättelse del II s. 22–25) uppdrogs åt kommittén att utreda frågan om en ändamålsenlig utformning av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet i vad avser s. k. 50/50-bolag samt att uppmärksamma de problem som är förknippade med företag som utan att vara dotterföretag är på något sätt associerade med ett aktiebolag. Resultatet av sitt arbete med anledning av tilläggsdirektiven redovisade kommittén[1] i slutbetänkandet (SOU 1979: 46) Koncernbegreppet m. m., som avlämnades i juni 1979. Betänkandena har remissbehandlats.

Till protokollet i detta ärende bör fogas, såvitt gäller delbetänkandet SOU 1978: 67, dels en sammanfattning av betänkandet som *bilaga 1*, dels kommitténs förslag till lag om handelsbolag och enkla bolag samt lag om årsredovisning, revision och koncerner som *bilaga 2*, dels en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena som *bilaga 3*. Såvitt gäller slutbetänkandet SOU 1979: 46 bör på motsvarande

[1] F. d. justitieråden, ordföranden i arbetsdomstolen Hans Stark, ordförande, förutvarande ledamöterna av riksdagen Sven Hammarberg och Sigfrid Löfgren samt ledamöterna av riksdagen Joakim Ollén och Johan A. Olsson.

sätt till protokollet i detta ärende fogas dels en sammanfattning av betänkandet som *bilaga 4*, dels de lagförslag som läggs fram i betänkandet som *bilaga 5*, dels en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena som *bilaga 6*. Beträffande nuvarande svenska och utländska förhållanden samt kommitténs närmare överväganden hänvisas till betänkandena.

Bolagskommitténs uppdrag omfattade även frågan om införande i Sverige av en särskild bolagsform för mindre företag. Resultatet av sitt arbete i den delen redovisade kommittén i delbetänkandet (SOU 1978: 66) Andelsbolagslag. Vid remissbehandlingen möttes förslaget om en ny bolagsform, s. k. andelsbolag, av betydande invändningar. Enligt min mening kan därför kommitténs förslag inte läggas till grund för förslag till riksdagen. Det är emellertid angeläget att genom olika åtgärder stimulera nyföretagande och att även i övrigt förbättra villkoren för de mindre företagen. Som ett led i detta arbete föreslås i det följande att man inom aktiebolagslagens (1975: 1385) ram inför vissa särskilda regler för de mindre aktiebolagen.

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) fick i december 1977 i uppdrag av regeringen att göra en översyn av lagstiftningen mot organiserad och ekonomisk brottslighet. BRÅ har för fullgörande av uppdraget bildat en styrgrupp och tre arbetsgrupper. Vid sidan av dessa arbetsgrupper har en särskild arbetsgrupp upprättats med uppgift att pröva möjligheterna att genom lagstiftning förebygga missbruk av aktiebolagsformen.

En av de tre arbetsgrupperna[2] har utarbetat en promemoria (BRÅ PM 1978: 2) Revisors verksamhet. Promemorian, som bl. a. innehåller ett förslag till ändring i aktiebolagslagen, har på förslag av styrgruppen överlämnats till justitiedepartementet i november 1978. Promemorian har remissbehandlats.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels promemorian som *bilaga 7*, dels en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena som *bilaga 8*.

Den särskilda arbetsgruppen[3] har utarbetat en promemoria (BRÅ PM 1979: 5) Aktiebolagslagen – förstärkt skydd för det bundna kapitalet, m. m. Promemorian, som bl. a. innehåller ett förslag till ändring i aktiebolagslagen, har på förslag av styrgruppen överlämnats till justitiedepartementet i mars 1979. Promemorian har remissbehandlats.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels promemorian som *bilaga 9*, dels en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena som *bilaga 10*.

[2] Generaldirektören Sten Walberg, ordförande, auktoriserade revisorn Bengt Bångstad, hovrättsassessorn Jan Bökmark, rättschefen Kurt Malmgren, departementsrådet Sven Norberg och advokaten Lennart Reuterwall.

[3] Departementsrådet Bo Svensson, ordförande, auktoriserade revisorn Bengt Bångstad, hovrättsassessorn Jan Bökmark, länsrådet Anders Thornell och juris doktorn Dag Victor.

Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen och Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har i en skrivelse 1978-12-04 till justitiedepartementet tagit upp frågan om nyemission av aktier till underkurs m. m. Till skrivelsen har fogats en inom industriförbundet upprättad promemoria. Skrivelsen har remissbehandlats.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels skrivelsen jämte den bifogade promemorian som *bilaga 11*, dels en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena som *bilaga 12*.

Under ärendets beredning i justitiedepartementet har kontakt hållits med företrädare för de danska, finländska och norska justitiedepartementen samt det danska handelsdepartementet.

Jag kommer att senare under året ta upp frågan om lagstiftning på grundval av förslag i departementspromemorian (Ds Ju 1979: 14) Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.

2 Allmän motivering

2.1 Allmänna synpunkter

På den allmänna associationsrättens område finns vid sidan av aktiebolag tre andra typer av bolag, nämligen handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag. Näringsverksamhet kan bedrivas inom ramen för samtliga dessa bolagsformer.

Utmärkande för ett handelsbolag är att det räknas som en juridisk person och att delägarna svarar solidariskt för bolagets förbindelser. Kommanditbolaget är en särskild form av handelsbolag. Från det vanliga handelsbolaget skiljer sig kommanditbolaget genom att en eller flera av delägarna har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har åtagit sig att sätta in i bolaget. Åtminstone en av delägarna i ett kommanditbolag måste emellertid vara obegränsat ansvarig (s. k. komplementär). Det enkla bolaget kännetecknas av att det inte räknas som en juridisk person och av att ett avtal som ingås för bolaget blir bindande endast för den bolagsman som själv har deltagit i avtalet.

Bolagskommittén har lagt fram ett förslag till ny lag om handelsbolag och enkla bolag, som skall ersätta 1895 års lag i samma ämne. I sak överensstämmer lagförslaget till stora delar med gällande rätt. Vissa nyheter föreslås dock. Bl. a. minskas utrymmet för att bedriva näringsverksamhet inom ramen för ett enkelt bolag. Vidare begränsas möjligheterna att arbeta med enmanshandelsbolag. Kommittén har också föreslagit att det i större handelsbolag skall finnas en styrelse och att i princip endast fysiska personer skall få vara komplementärer i ett kommanditbolag.

Vid remissbehandlingen har kommittéförslaget i stort sett fått ett positivt mottagande. Ett stort antal remissinstanser har emellertid ställt sig

avvisande till kommitténs förslag om styrelse i handelsbolag och om komplementärer i kommanditbolag.

Enligt min mening föreligger det utan tvekan ett behov av en modernisering av lagstiftningen på området. För detta talar redan den nuvarande lagens ålder och det förhållandet att lagen under de senaste femtio åren bara har undergått mindre ändringar.

Beaktas bör också att de mindre företagen i framtiden sannolikt oftare än hittills kommer att välja handelsbolaget som sin företagsform. Ett skäl till detta är att alla aktiebolag numera måste ha ett aktiekapital på minst 50.000 kronor och att detta krav slår igenom även för äldre aktiebolag vid utgången av år 1981 (se prop. 1976/77: 109 och SFS 1977: 320).

Redan nu kan man för övrigt märka en påtaglig ökning av antalet handelsbolag. I själva verket synes antalet handelsbolag ha fördubblats under senare år. Bastabeller ur centrala företagsregistret vid statistiska centralbyrån som avser förhållandena vid årsskiftet 1975/76 upptar 15.765 handelsbolag. Motsvarande siffra för årsskiftet 1976/77 var 21.453, per den 1 juli 1978 26.166 och per den 1 juli 1979 30.134.

På grund av det anförda är enligt min mening den nuvarande tidpunkten väl vald då det gäller att ersätta 1895 års lag med en modernare lagstiftning. Kommitténs förslag innebär inte att man går ifrån de nu gällande grundläggande principerna för handelsbolag och enkla bolag. I stället karakteriseras kommittéförslaget av en anpassning till utvecklingen inom praxis och av en strävan efter nydaninger och förbättringar på enskilda punkter.

Som tidigare nämnts har kommittéförslaget i stort sett fått ett positivt mottagande under remissbehandlingen. Med hänsyn härtill och till vad jag nyss har sagt om behovet av en modern lag på området anser jag att förslaget bör läggas till grund för lagstiftning.

Vid remissbehandlingen har åtskilliga remissinstanser framhållit att beskattningsreglerna för handelsbolag behöver ändras i flera avseenden. Det har också framhållits att särskilt kommanditbolagen utnyttjas i skatteflyktssyfte genom missbruk av möjligheterna till underskottsavdrag.

Med anledning härav vill jag erinra om att regeringen nyligen har tillkallat en kommitté för översyn av beskattningsreglerna för familjeföretag. Enligt sina direktiv (dir 1979: 106) skall kommittén bl. a. göra en översyn av beskattningsreglerna för handelsbolag och kommanditbolag. Enligt direktiven bör målsättningen för kommitténs arbete i denna del vara att beskattningsreglerna för handelsbolag utformas så att denna företagsform kan användas på ett ändamålsenligt sätt av framför allt mindre och medelstora företag. I direktiven framhålls också särskilt att det är angeläget att kommittén uppmärksammar frågorna om underskottsavdrag.

Bolagskommittén har också lagt fram ett förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner. Förslaget, som saknar motsvarighet i gällande rätt, gäller dels för handelsbolag, dels för andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar, alltså exempelvis företag som drivs under

enskild firma. De föreslagna bestämmelserna är utformade efter mönster av motsvarande regler för aktiebolagen. Bestämmelserna föreslås tillämpade av företag resp. koncerner som har minst tio anställda.

Kommitténs förslag har i huvudsak lämnats utan erinran av remissinstanserna. För egen del anser jag att förslaget fyller ett angeläget behov och att det liksom förslaget till ny lag om handelsbolag och enkla bolag i allt väsentligt bör leda till lagstiftning.

I de följande avsnitten kommer jag att närmare behandla kommitténs olika delförslag i de frågor som jag hittills har berört. Jag kommer också att i särskilda avsnitt behandla frågor om s. k. 50/50-bolag, revisorers verksamhet, förstärkt skydd för det bundna aktiekapitalet, nyemission av aktier till underkurs och särskilda regler för de mindre aktiebolagen.

2.2 Handelsbolag och enkla bolag

2.2.1 Gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag

Innan jag går in på hur gränsen bör dras mellan handelsbolag och enkla bolag vill jag ta upp frågan om det behövs en definition av det grundläggande bolagsbegreppet för att avgränsa bolaget mot andra rättsinstitut, exempelvis samäganderätt, förening och stiftelse.

Någon definition av bolagsbegreppet finns inte i gällande lagstiftning. Inom den rättsvetenskapliga litteraturen brukar man kräva att i princip tre rekvisit skall vara uppfyllda för att ett bolag skall kunna föreligga. För det första skall rättsförhållandet vara grundat på avtal mellan två eller flera delägare. För det andra skall det föreligga ett för delägarna gemensamt bolagsändamål. För det tredje skall delägarna vara förpliktade att verka för det gemensamma ändamålet.

Kommittén har funnit det olämpligt att i lagtext definiera bolagsbegreppet. Det framhålls att en sådan definition med nödvändighet måste bli mycket abstrakt och att gränserna mellan enkla bolag och andra obligationsrättsliga förhållanden ofta är flytande.

Vid remissbehandlingen har kommitténs uppfattning godtagits av praktiskt taget samtliga remissinstanser.

Även jag delar kommitténs uppfattning att det inte är lämpligt att i lagtext definiera begreppet bolag. En sådan definition skulle av de skäl som kommittén har angivit i stort sett sakna praktiskt värde. Jag kommer emellertid att gå in något på bolagsbegreppet i specialmotiveringen och därvid särskilt beröra förhållandet till stiftelser.

Jag går nu över till hur begreppen handelsbolag och enkelt bolag bör utformas.

Enligt gällande rätt är det utmärkande för ett handelsbolag att bolagsborgenärerna har företräde till bolagsförmögenheten framför bolagsmännens privata borgenärer och att bolagsmännen ansvarar solidariskt för bolagets förpliktelser. I det enkla bolaget föreligger det däremot inte någon sådan

företrädesrätt. I det enkla bolaget svarar en bolagsman i princip endast för förpliktelser på grund av avtal som han själv har deltagit i. Handelsbolaget men inte det enkla bolaget är juridisk person.

Enligt 45 § BL föreligger enkelt bolag om två eller flera sluter bolag för ett visst företag eller för fortsatt verksamhet. Har bolaget gemensam firma och skulle bokföringsskyldighet ha förelegat beträffande verksamheten enligt bokföringslagen (1929: 117), om denna gällt även efter utgången av år 1976, föreligger enligt 1 § BL ett handelsbolag (se prop. 1975: 104 s. 145). Enligt 45 § andra stycket BL kan ett handelsbolag dessutom uppkomma genom att ett enkelt bolag införs i handelsregistret.

Kommittén har framhållit att de handelsbolagsrättsliga huvudprinciperna – rättssubjektivitet för bolaget och solidariskt ansvar för delägarna gentemot bolagsborgenärerna – befrämjar krediten och att de alltså torde vara lämpliga för bolag som idkar näring. Eftersom bokföringslagen (1976: 125) i princip omfattar alla näringsidkare är det enligt kommittén ändamålsenligt att knyta handelsbolagsbegreppet till bokföringsskyldighet enligt 1976 års bokföringslag. Kommittén har därför föreslagit att handelsbolag skall föreligga, om två eller flera har avtalat att i bolag utöva verksamhet som medför bokföringsplikt enligt 1976 års bokföringslag. Kommittén har inte funnit skäl att uppställa krav på gemensam firma för att handelsbolag skall anses föreligga.

Kommittén har vidare föreslagit att enkelt bolag skall föreligga, om två eller flera har avtalat att i bolag utöva verksamhet som inte medför bokföringsplikt enligt bokföringslagen. Sistnämnda definition innebär att det enkla bolaget endast får komma till användning då fråga är om icke näringsdrivande verksamhet eller då fysiska personer har avtalat att i bolag driva jordbruk eller skogsbruk eller uthyrning som inte är underkastad bokföringsplikt. Kommittén har föreslagit att liksom hittills ett enkelt bolag skall kunna övergå till att bli handelsbolag genom införande i handelsregistret.

Sammanfattningsvis innebär kommitténs förslag en avsevärd utvidning av användningsområdet för handelsbolagen och motsvarande inskränkning för de enkla bolagen.

Den av kommittén föreslagna bestämningen av begreppen handelsbolag och enkelt bolag har godtagits av flertalet remissinstanser. Invändningar har emellertid framförts av i huvudsak tre olika typer. En typ av invändning hänför sig till beskattningseffekterna av den nya gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. En annan typ av invändning avser huvudsakligen att det skulle föreligga civilrättsliga, materiella nackdelar med denna gränsdragning. I en tredje typ av invändningar görs slutligen gällande att det av kommittén föreslagna sättet att bestämma begreppen handelsbolag och enkelt bolag är olämpligt ur lagteknisk synpunkt.

Vad gäller den första typen av invändningar har några remissinstanser pekat på att kommitténs förslag medför att verksamheter som i dag drivs

som enkelt bolag omvandlas till handelsbolag och att beskattningseffekterna därav blir relativt betydande. Man har betonat att det enkla bolaget vid övergången till handelsbolag kommer att träffas av beskattningsreglerna för fåmansföretag. Man har också framhållit att skattekonsekvenserna av bl. a. avyttring av rörelse, upptagande av delägare, nedskrivningar samt upplösning av samarbetet mellan delägare kan bli olika beroende på om fråga är om handelsbolag eller enkelt bolag.

Angående beskattningsaspekten vill jag anföra följande. Handelsbolag och enkla bolag taxeras inte särskilt utan inkomst och förmögenhet delas upp på delägarna. Det förhållandet att handelsbolaget i civilrättsligt hänseende betraktas som en juridisk person har emellertid haft betydelse vid utformningen av reglerna om beskattning av handelsbolagets inkomster. I flera hänseenden behandlas alltså handelsbolaget som en enhet. Vid beskattningen av inkomster förvärvade i ett enkelt bolag bortser man däremot i princip från bolagskonstruktionen. Den viktigaste skatterättsliga skillnaden mellan handelsbolag och enkelt bolag är att reglerna om beskattning av realisationsvinst kan tillämpas vid överlåtelse av andel i handelsbolag. Vid överlåtelse av verksamhet som drivs i enkelt bolag sker däremot beskattning i princip på samma sätt som om tillgångarna sålts i den löpande verksamheten, dvs. vad som erhålls vid överlåtelsen hänförs normalt till inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse.

Den nu beskrivna skillnaden mellan de båda associationsformerna betraktas i allmänhet som en fördel för handelsbolaget. Vissa andra skillnader i beskattningshänseende brukar däremot anses tala till förmån för det enkla bolaget. Bland dessa skillnader vill jag här nämna följande.

Att handelsbolaget behandlas som en enhet visar sig bl. a. däri att dess bruttointäkter och kostnader redovisas för sig och att endast nettointäkterna överförs på bolagsmännen. Den viktigaste följden av detta torde vara att avskrivningar och nedskrivningar skall ske hos handelsbolaget och inte hos dess delägare. Bolagskonstruktionen har i princip inte någon betydelse då det gäller enkla bolag och man har därför för dessas del i praxis accepterat att delägarna använder skilda avskrivnings- och nedskrivningsmetoder.

Särskilda regler gäller för beskattning av fåmansföretag och deras ägare. Med fåmansföretag avses i första hand aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag vars aktier eller andelar till övervägande del innehas av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Reglerna gäller däremot inte för enskild firma och enkelt bolag. Reglerna om fåmansföretag innebär bl. a. skärpt beskattning då inventarier har anskaffats av ett fåmansföretag och de uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för företagsledarens eller en honom närstående persons privata bruk. I dessa fall inträder nämligen en dubbelbeskattning genom att dels företaget förvägras avdragsrätt och dels företagsledaren beskattas för egendomens anskaffningsvärde. Om en delägare eller honom närstående avyttrar en fastighet

till fåmansföretaget tillämpas inte de vanliga realisationsvinstreglerna. Indexuppräkning av ingångsvärde får inte göras och det fasta avdragsbeloppet på 3 000 kr får inte åtnjutas. Inte heller får ingångsvärdet beräknas enligt den s. k. 20-årsregeln eller med ledning av taxeringsvärdet i bouppteckning. Om organisatoriska eller andra synnerliga skäl kan åberopas för en överlåtelse till företaget kan dock dispens från den skärpta lagstiftningen medges av riksskatteverket. Om en delägare eller honom närstående avyttrar annan egendom än fastighet eller aktier till fåmansföretaget och denna egendom inte är eller inte kan antas bli till nytta för företagets verksamhet, skall hela försäljningspriset anses utgöra realisationsvinst för säljaren oavsett innehavstidens längd. I vissa uthyrningssituationer inträder också en dubbelbeskattningseffekt. Sådana beskattningseffekter enligt särlagstiftningen för fåmansföretag som nu har angivits inträder inte i enskild firma eller enkelt bolag.

Slutligen kan nämnas att utskiftning av tillgångar från handelsbolag till dess delägare i vissa fall kan medföra beskattning.

Jag har tidigare nämnt (avsnitt 2.1) att regeringen nyligen har tillkallat en kommitté som bl. a. skall se över beskattningsreglerna för handelsbolag. Enligt direktiven skall kommittén särskilt uppmärksamma tillämpningen av reglerna för fåmansföretag, som i vissa avseenden inte passar för handelsbolagen. Målsättningen för kommitténs arbete är att beskattningsreglerna för handelsbolag skall få en sådan utformning att denna företagsform kan användas på ett ändamålsenligt sätt av framför allt mindre och medelstora företag. Mot denna bakgrund anser jag inte att de av mig berörda skillnaderna i skattehänseende mellan handelsbolagen och de enkla bolagen utgör ett tillräckligt skäl för att avstå från en sådan gränsdragning mellan dessa företagsformer som av andra skäl är önskvärd.

Jag vill dock inte förneka att vissa olägenheter övergångsvis kan uppkomma i enskilda fall, om en verksamhet som har anpassats efter de skatteregler som gäller för ett enkelt bolag i fortsättningen skall anses utövad i handelsbolag. Enligt min mening får det anses skäligt att delägarna i ett nu näringsdrivande enkelt bolag ges en viss övergångstid för att inrätta sig efter den nya ordningen. Jag förordar därför att den nya gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag först efter en femårig övergångstid skall gälla för bolag som har bildats före den nya lagstiftningens ikraftträdande.

Jag övergår härefter till frågan om vilken gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag som är lämplig från civilrättslig, materiell synpunkt. Jag delar kommitténs uppfattning att de handelsbolagsrättsliga huvudprinciperna – rättssubjektivitet och solidariskt delägaransvar för bolagets förpliktelser – är lämpliga för bolag som idkar näring och att sådana bolag därför i allmänhet bör räknas som handelsbolag. Någon principiell invändning mot detta betraktelsesätt har inte heller förekommit under remissbehandlingen.

Däremot har från vissa remissinstansers sida invändningar riktats mot den föreslagna, närmare avgränsningen av området för det enkla bolaget. Länsstyrelsen i Stockholms län har funnit det motiverat att behovet av företagsformen enkelt bolag utreds närmare innan den rättsliga definitionen av handelsbolag anknyts till 1976 års bokföringslag. Vidare har under remissbehandlingen å ena sidan hävdats att det inte skulle finnas skäl att behålla konstruktionen enkelt bolag. Denna uppfattning har företrätts av länsåklagaren i Malmöhus län. Å andra sidan har påstått att utrymmet för det enkla bolaget bör vidgas i förhållande till vad kommittén har föreslagit. Föreningen Auktoriserade revisorer FAR anser att om konsortier med egen bokföring inte kan bestå som enkla bolag bör konsekvenserna härav undersökas, eftersom det kan vara önskvärt att en sådan samverkan för utförande av enskilt projekt kan ske i formen av enkelt bolag.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen definierar ett entreprenadkonsortium som en tillfällig och tidsbegränsad sammanslutning av två eller flera företag med syfte att svara för ett visst begränsat entreprenadåtagande. Enligt byggnadsentreprenörföreningen är det synnerligen angeläget att sådana konsortier, som är vanliga i byggbranschen och som ofta har egna intäkter och kostnader samt därför är bokföringsskyldiga enligt 1976 års bokföringslag, också i framtiden får möjlighet att vara enkla bolag. Som skäl för denna ståndpunkt har byggnadsentreprenörföreningen anfört att fördelarna med konsortiesamverkan inte får gå förlorade genom att konsortierna åläggs ökad administration eller genom att beskattningssituationen försämras samt att öppen redovisning av resultatet av en enstaka entreprenad kan medföra allvarliga nackdelar ur konkurrenssynpunkt. Byggnadsentreprenörföreningen föreslår därför att enkelt bolag även skall anses föreligga om två eller flera har avtalat att i bolag för visst företag utöva näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet. Sveriges industriförbund har framfört liknande synpunkter.

För min del anser jag till en början att behovet av företagsformen enkelt bolag har blivit tillräckligt belyst genom kommitténs uttalanden och de uppgifter om enkla bolag som har lämnats under remissbehandlingen. Jag finner det vidare lämpligt att man som en samlande beteckning behåller termen "enkelt bolag" för vissa på avtal grundade samverkansformer som inte bör regleras av bestämmelserna i lagen (1904: 48 s. 1) om samägande-rätt och inte heller enbart av de föreskrifter som utformats främst med tanke på näringsidkande associationer. Konstruktionen enkelt bolag bör alltså finnas kvar.

Enligt min mening bör konsortier som är så organiserade att de har egna tillgångar och skulder samt kostnader och intäkter räknas som handelsbolag. En annan lösning skulle innebära att näringsidkande bolag med betydande omslutning eller omsättning skulle kunna undandras det handelsbolagsrättsliga regelsystemet. Därigenom skulle i dessa bolag borgenärsskyddet bli sämre än i handelsbolag och utomståendes berättigade behov av

insyn inte tillgodoses. Nu angivna intressen måste anses väga tyngre än de administrativa olägenheter och nackdelar ur konkurrenssynpunkt som för delägarna kan vara förenade med att dessa konsortier klassificeras som handelsbolag. Det av byggnadsentreprenörföreningen föreslagna avgränsningskriteriet gentemot handelsbolag, nämligen att verksamheten endast skall avse visst företag, torde f. ö. medföra avsevärda problem i den praktiska tillämpningen. Resultatet torde vidare bli att en del konsortier som enligt nu gällande rätt är att hänföra till handelsbolag i stället skulle komma att räknas som enkla bolag.

Som kommittén närmare har beskrivit i betänkandet (s. 117) förekommer det emellertid också konsortier som dels inte har någon personal som arbetar direkt för konsortiet och dels saknar tillgångar och skulder samt kostnader och intäkter. Jag delar kommitténs uppfattning att sådana konsortier kan vara att betrakta som enkla bolag även vid den här behandlade nya gränsdragningen mellan enkla bolag och handelsbolag.

Som framgått av vad jag har anfört tidigare delar jag kommitténs principiella uppfattning att bolag som driver näring skall betraktas som handelsbolag. Kommitténs förslag innebär emellertid, som tidigare nämnts, att bl. a. näringsverksamhet inom jord- och skogsbruk som drivs i bolag av fysiska personer inte skall anses utövad av handelsbolag (jfr 1 § andra stycket första meningen bokföringslagen). Denna inställning har i stort sett lämnats utan erinran under remissbehandlingen.

För min del vill jag påpeka att verksamhet som bedrivs på jordbruksfastighet i allmänhet är av mindre omfattning. Man räknar alltså med att endast en mindre del av näringsidkarna på jord- och skogsbrukssidan har en årlig bruttoomsättningsumma som överstiger 20 basbelopp.

Med hänsyn bl. a. härtill delar jag kommitténs uppfattning att näringsverksamhet inom jord- och skogsbruk som drivs av fysiska personer i bolag inte bör räknas som utövad av handelsbolag. Såsom fallet är enligt jordbruksbokföringslagen bör dödsbon därvid jämställas med fysiska personer.

Kommitténs handelsbolagsdefinition innebär vidare att en av fysiska personer i bolag bedriven uthyrningsverksamhet som är så begränsad att den inte medför bokföringsskyldighet (se 1 § andra stycket andra meningen bokföringslagen) inte skall betraktas som utövad av handelsbolag. Att särskilt undanta den nu angivna situationen från begreppet handelsbolag komplicerar emellertid enligt min mening handelsbolagsdefinitionen utan att samtidigt en påtaglig fördel uppnås i något annat avseende. Även utan en undantagsbestämmelse torde en här avsedd uthyrningsverksamhet inte sällan falla utanför handelsbolagets område. Så är fallet när en uthyrningsverksamhet på grund av sin begränsade omfattning över huvud taget inte är att hänföra till näringsverksamhet. I andra fall kan uthyrningsverksamheten vara att betrakta som binäring till jordbruksrörelse (jfr prop. 1975: 104 s. 204).

Jag övergår nu till frågan om det ur lagteknisk synpunkt lämpligaste sättet att avgränsa handelsbolaget och det enkla bolaget. Kommitténs förslag på den här punkten har som tidigare nämnts blivit föremål för invändningar under remissbehandlingen. Invändningarna går främst ut på att begreppet handelsbolag borde definieras direkt i den nya lagtexten utan hänvisning till bokföringslagen. Enligt stiftelseutredningen är kommitténs förslag till avgränsning av bolagsformerna betydligt svårare att tillämpa än den nuvarande lagstiftningen. Detta, menar man, leder till brister i rättssäkerheten som bör avhjälpas exempelvis genom att handelsbolag måste registreras för att förvärva rättspersonlighet.

Jag delar uppfattningen att det är mest praktiskt att definiera begreppet handelsbolag direkt i den nya lagstiftningen utan hänvisning till bokföringslagen. Enligt min mening bör det lämpligen anges att handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att i bolag utöva näringsverksamhet. I enlighet med vad jag har utvecklat tidigare bör undantag göras från den regeln då två eller flera fysiska personer eller dödsbon har avtalat att i bolag utöva verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen. Den nu föreslagna bestämningen av begreppet handelsbolag uppfyller enligt min mening rimliga krav på säkerhet vid gränsdragningen mot enkelt bolag.

Ett handelsbolag kännetecknas framför allt av bolagsmännens solidariska ansvar för bolagsskulderna. Inträdet av denna rättsverkan, som ju är av största vikt för tredje man, bör i fråga om näringsdrivande verksamhet normalt inte få vara beroende av huruvida bolagsmännen har låtit registrera bolaget. Ett handelsbolags uppkomst bör därför i normalfallet inte knytas till registreringen.

Kommitténs uppfattning att det saknas skäl att uppställa krav på gemensam firma för att handelsbolag skall anses föreligga har inte mött några invändningar under remissbehandlingen. Även jag ansluter mig här till kommitténs uppfattning.

Om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag och det inte enligt den nyss förordade definitionen blir fråga om ett handelsbolag, föreligger ett enkelt bolag. En remissinstans, Svea hovrätt, har ifrågasatt om det inte vore bättre att bryta ut reglerna om enkelt bolag ur förevarande lagförslag och reglera det enkla bolaget genom särskild lagstiftning. Särskilt med hänsyn till att näringsverksamhet inom jord- och skogsbruksområdet även i framtiden kommer att kunna bedrivas i enkelt bolag anser jag emellertid att det hävdvunna sambandet mellan lagstiftningen om handelsbolag och den om enkla bolag bör bevaras.

I likhet med remissinstanserna ansluter jag mig till kommitténs uppfattning att ett enkelt bolag även i fortsättningen bör kunna övergå till att bli handelsbolag genom att föras in i handelsregistret.

2.2.2 Kommanditbolag

Kommanditbolaget skiljer sig från det vanliga handelsbolaget genom att inte alla bolagsmännen svarar obegränsat för bolagets förpliktelser. Enligt kommitténs mening bör företagsformen kommanditbolag vara tillåten även i framtiden. Kommittén har bl. a. pekat på att denna företagsform kan ha betydelse för småföretagens kapitalförsörjning. Kommitténs inställning har inte mött invändningar under remissbehandlingen. En del remissinstanser har understrukit vikten av att kommanditbolaget inte avskaffas.

Jag delar uppfattningen att kommanditbolaget, som är allmänt förekommande i många industriländer, i vissa fall kan vara en lämplig form för tillförande av kapital till en rörelse. Enligt min mening bör därför företagsformen kommanditbolag stå till näringslivets förfogande också i framtiden.

Enligt gällande rätt måste minst en av bolagsmännen, komplementären, vara obegränsat ansvarig för bolagets förpliktelser. Övriga bolagsmän kallas för kommanditdelägare. Varje rättssubjekt kan i princip vara komplementär i ett kommanditbolag.

För att en viss kreditbas skall säkras för kommanditbolaget har kommittén funnit att endast fysiska personer och aktiebolag bör kunna komma i fråga som komplementärer. Om aktiebolag fritt får vara komplementärer, kan emellertid detta enligt kommitténs mening utnyttjas för skatteflykt. Kommittén har därför intagit den ståndpunkten att i princip endast fysiska personer bör tillåtas som komplementärer.

I speciella undantagsfall kan det enligt kommittén dock framstå som obilligt att ett aktiebolag inte får vara komplementär. Om synnerliga skäl föreligger, bör därför länsstyrelsen kunna medge ett aktiebolag att vara komplementär. De föreslagna bestämmelserna skall inte gälla i fråga om den som har inträtt som komplementär före den nya lagstiftningens ikraftträdande.

En ledamot i kommittén har reserverat sig mot kommitténs förslag i fråga om komplementärer och ansett att nuvarande ordning på denna punkt bör behållas.

Ett stort antal remissinstanser har yttrat sig över kommitténs ståndpunkt i komplementärfrågan. Flera remissinstanser har vitsordat att skatteflyktsproblem genom utnyttjande av underskottsavdrag förekommer i samband med att aktiebolag uppträder som komplementär. Å andra sidan har åtskilliga remissinstanser gett uttryck för uppfattningen att skatteflyktseffekter bör elimineras genom ändringar i skattelagstiftningen samt att det av praktiska, affärsmässiga skäl är av värde att aktiebolag, och även ekonomiska föreningar, utan särskilt dispensförfarande kan uppträda som komplementärer.

För min del gör jag följande bedömning i komplementärfrågan och uppehåller mig därvid först vid spörsmålet om vilka rättssubjekt som av hänsyn till borgenärernas intressen bör tillåtas som komplementärer. Från denna synpunkt delar jag kommitténs uppfattning att fysiska personer och

aktiebolag bör kunna godtas som komplementärer. Med fysisk person bör jämställas dödsbo. Emellertid finns det ur borgenärssynpunkt enligt min mening inte skäl att vägra att som komplementär godta en ekonomisk förening, ett vanligt handelsbolag eller ett kommanditbolag. Reglerna för dessa rättssubjekt har utformats med sikte på att rättssubjekten skall idka näring. Med något av dessa rättssubjekt som komplementär blir den sammanlagda kreditbasen i ett kommanditbolag i varje fall inte mindre än om rättssubjektet ensamt och inte via ett kommanditbolag skulle driva näringverksamheten.

Det sist sagda utgör i och för sig också ett argument för att tillåta stiftelser och ideella föreningar att uppträda som komplementärer. Regelsystemen för dessa båda rättssubjekt är emellertid inte utformade främst med tanke på att rättssubjekten skall användas för näringsverksamhet. Sålunda finns inte här regler vare sig om bundet kapital eller om personligt ansvar för delägare. Jag vill också påpeka att ingen remissinstans har gjort gällande att praktiska, affärsmässiga skäl skulle tala för godtagande av stiftelser eller ideella föreningar som komplementärer.

Vad jag här anfört har lett mig till uppfattningen att stiftelser och ideella föreningar inte bör godtas som komplementärer men att det i övrigt inte är påkallat med några begränsningar av hänsyn till borgenärerna.

Jag går härefter över till komplementärfrågan bedömd ur skattesynpunkt. Enligt min uppfattning ger bl. a. vad riksskatteverket, länsstyrelser och åklagarmyndigheter har anfört i sina remissyttranden stöd för antagandet att kommanditbolag med aktiebolag som komplementär i viss omfattning används i skatteflyktssyfte.

Kommanditdelägare kan i dessa företag missbruka rätten till underskottsavdrag i den mån denna rätt inte är begränsad till gjorda kapitalinsatser i bolaget. Underskottet används till kvittning mot överskott i annan förvärvskälla, t. ex. inkomst av tjänst. Som framhålls av några remissinstanser kan motsvarande förmåner uppnås även i ett vanligt handelsbolag.

Remissutfallet har emellertid samtidigt visat att kommanditbolag uppbyggda med aktiebolag som komplementärer fyller ett inte ringa praktiskt, företagsekonomiskt behov. Det bör vidare beaktas att beskattningssituationen i sin helhet för såväl vanliga handelsbolag som kommanditbolag övervägs av den tidigare nämnda kommittén med uppdrag att se över beskattningsreglerna för familjeföretag. Direktiven för den kommittén ger vid handen att man särskilt kommer att uppmärksamma kommanditdelägares möjligheter att utnyttja underskottsavdrag.

Ett principiellt förbud för aktiebolag att vara komplementär måste, som kommittén också har föreslagit, nyanseras genom införande av en dispensmöjlighet. Utformningen av en sådan dispensregel möter emellertid svårigheter. Det kan sålunda råda tvekan om på vilka grunder länsstyrelsens dispensbedömning bör ske. Enligt min mening kan det knappast komma i fråga att ålägga länsstyrelsen att utifrån företagsekonomiska överväganden

bedöma huruvida i ett visst fall ett aktiebolag bör godtas som komplementär. De bedömningar som kan åläggas länsstyrelsen måste rimligtvis främst gälla huruvida risk för skatteflykt föreligger, om ett aktiebolag tillåts som komplementär. Som har framhållits under remissbehandlingen kan länsstyrelsens dispens i så fall komma att uppfattas som ett slags förhandsgodkännande från skatteflyktssynpunkt. En dispensregel leder också till ökat byråkratiskt krångel och risk för rättsosäkerhet.

Sammanfattningsvis anser jag, trots skatteflyktssynpunkterna, att övervägande skäl talar för att man inte inför någon begränsning i olika rättssubjekts möjligheter att uppträda som komplementär. Jag är således inte beredd att föreslå några undantag utöver vad jag tidigare har sagt om stiftelser och ideella föreningar.

När det gäller stiftelser och ideella föreningar bör förbudet att vara komplementärer inte gälla den som inträtt som komplementär före den nya lagens ikraftträdandet.

Jag delar kommitténs uppfattning att i den nya handelsbolagslagen bör föreskrivas att kommanditdelägare, vid krav från bolagsborgenärers sida eller då han eljest skall fullgöra sin insatsskyldighet, blir skyldig att betala beloppet, inte direkt till bolagsborgenären utan till bolaget. Om inbetalning av beloppet sker till bolaget torde nämligen, såsom kommittén har framhållit, återvinningsreglerna vid konkurs möjliggöra en mera rättvis fördelning av beloppet mellan borgenärerna.

Enligt 7 § BL har en bolagsman, även om han inte deltar i förvaltningen, rätt att granska bolagets räkenskaper och i övrigt få kännedom om bolagets angelägenheter. Denna regel är dispositiv.

Kommittén har föreslagit att regeln om kontrollrätt i framtiden skall vara tvingande då fråga är om handelsbolagsmän som har obegränsat ansvar för bolagets förbindelser. Enligt kommittén bör däremot regeln om kontrollrätt vara dispositiv såvitt gäller kommanditdelägare. Mot bakgrund av att kommitténs förslag till regler om revision saknar motsvarighet till aktiebolagslagens bestämmelser om minoritetsrevisor har en remissinstans ifrågasatt om inte regeln om kontrollrätt bör vara tvingande även då det gäller kommanditdelägare.

För egen del har jag inte funnit anledning att här gå ifrån kommitténs bedömning. En tvingande regel om kontrollrätt anser jag olämplig om antalet kommanditdelägare är stort och deras insatser små. Det kan vidare enligt min mening antas att en kommanditdelägare som gjort mera betydande insatser inte utan särskilda skäl avstår från sin kontrollrätt.

Jag delar i likhet med remissinstanserna kommitténs uppfattning att det inte föreligger tillräckliga skäl att i lag uppställa minimigränser för de insatser som skall göras av kommanditdelägare.

2.2.3 Styrelse i handelsbolag

I gällande rätt saknas bestämmelser om styrelse i handelsbolag. Där-

emot skall det alltid finnas styrelse i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Det främsta skälet för styrelse i aktiebolag är att dessa bolag ofta har så många aktieägare att det är uteslutet att de personligen skall kunna medverka vid förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta skäl för styrelse gör sig enligt kommittén inte gällande i fråga om handelsbolag. Däremot talar enligt kommitténs mening företagsdemokratiska skäl för införande av styrelse i större handelsbolag. Därmed skapas förutsättningar för att utvidga lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar till att gälla även anställda i handelsbolag.

Med hänsyn till det sagda föreslår kommittén att styrelse skall finnas i handelsbolag som under det senast förflutna räkenskapsåret har sysselsatt i genomsnitt minst 25 arbetstagare. I fråga om handelsbolag som är moderföretag bör antalet arbetstagare avse koncernen i dess helhet.

Enligt kommittén bör i styrelsen utöver anställda ingå de personer som hade förvaltningsrätt i bolaget vid den tidpunkt då skyldigheten att inrätta styrelse inträdde. Beslut i styrelsen skall fattas genom enkel röstmajoritet. En bolagsman som ingår i styrelsen och som har obegränsat personligt ansvar bör dock enligt kommittén ha rätt att inlägga veto mot av majoriteten fattat beslut. Enligt kommittén skall de nu angivna reglerna inte gälla om annat har bestämts i bolagsavtalet.

En ledamot i kommittén har reserverat sig mot kommitténs förslag och ansett att det inte bör införas några lagbestämmelser om styrelse i handelsbolag.

Kommitténs förslag har kritiserats av ett stort antal remissinstanser. Sammanfattningsvis går kritiken ut på att handelsbolagets grundstruktur gör att en styrelse typiskt sett framstår som främmande för denna associationsform samt att det bör vara möjligt att finna andra former för att tillgodose de anställdas berättigade anspråk på medinflytande. Någon enig kritik är det dock inte fråga om. Åtskilliga remissinstanser har menat att det företagsdemokratiska intresset av en reform bör väga över i jämförelse med de betänkligheter av nyssnämnda innebörd som har framförts.

Enligt min uppfattning är det viktigt att de anställda i handelsbolag tillerkänns rätt till medbestämmande som är likvärdig med den medbestämmanderätt som tillkommer anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar. Rätten till styrelserepresentation är och uppfattas på arbetsmarknaden som ett viktigt komplement till den rätt till inflytande som tillkommer de anställda enligt medbestämmandelagen. Den naturliga utgångspunkten måste alltså vara att försöka erbjuda samma möjligheter att nå insyn och inflytande över företagens verksamhet för alla anställda, oavsett i vilken form verksamheten bedrivs. Å andra sidan måste man beakta de invändningar som kan resas mot att lösa frågan om medbestämmande i handelsbolag på det sätt som kommittén föreslagit.

Jag delar uppfattningen att bestämmelser om styrelse i handelsbolag

riskerar att medföra vissa olägenheter. Genom sådana regler kan beslutsfattandet komma att kompliceras i inte obetydlig grad. Som flera remissinstanser har berört leder den i och för sig nödvändiga vetorätten för en obegränsat ansvarig bolagsman till att styrelsens möjlighet att fungera som ett beslutsorgan begränsas. Spänningsförhållandet mellan bolagsmännens och styrelsens kompetens kan också tänkas leda till konflikter med risk för rättsförluster för tredje man. Det kan inte heller uteslutas att vissa handelsbolag med ett fåtal anställda skulle kunna uppfatta lagregler om styrelse som ett hinder mot fortsatt expansion.

Mot bakgrund av dessa invändningar mot styrelse och styrelserepresentation i handelsbolag har jag kommit till att en sådan reform inte bör genomföras nu. Jag vill bl. a. erinra om att det f. n. pågår förhandlingar om ett medbestämmandeavtal för huvuddelen av den privata arbetsmarknaden. Det är möjligt att man i det sammanhanget kan finna lösningar som delvis tillgodoser de syften man här vill uppnå. Enligt min mening bör därutöver frågan om införande av styrelse i större handelsbolag bli föremål för fortsatt beredning. Inte minst betydelsefullt är därvid att se i vad mån man kan finna lösningar på den allmänna frågan om arbetstagarinflytande på koncernnivå. Den frågan har sin särskilda betydelse i detta sammanhang, då det inte kan uteslutas att handelsbolag kommer att bli allt vanligare som moderbolag så länge det saknas regler om styrelserepresentation i handelsbolag. I den fortsatta beredningen bör även lämpligheten av att kunna driva mycket stora företag som handelsbolag prövas.

Jag vill slutligen också erinra om att det i olika sammanhang har uttalats att aktiebolagslagen kan behöva reformeras som en följd av utvecklingen på medbestämmandeområdet (se senast LU 1979/80: 2, jfr också AU 1976/77: 32 s. 13). Även jag anser att det kan finnas anledning att från de utgångspunkterna se över delar av aktiebolagslagstiftningen.

Kommittén har inte funnit tillräckliga skäl förelägga att föreslå lagregler om skyldighet att utse verkställande direktör i större handelsbolag. Därvid har kommittén bl. a. anfört att det inte föreligger företagsdemokratiska skäl för en sådan reform och att det med hänsyn till bolagsmännens personliga ansvar för bolagets förbindelser är olämpligt att genom en föreskrift om verkställande direktör utesluta bolagsmännen från den löpande förvaltningen. Kommitténs ståndpunkt har inte mött kritik under remissbehandlingen. Även jag ansluter mig till kommitténs uppfattning.

2.2.4 Särbestämmelser i övrigt för större handelsbolag

Kommittén har anmärkt att handelsbolaget endast i ringa utsträckning används som företagsform för verksamhet i större skala och att det – även vid neutralitet mellan företagsformerna i skattehänseende – torde ligga i företagarnas intresse att välja aktiebolagsformen då det gäller verksamhet som har större omfattning. Kommittén har dock inte funnit skäl att förbjuda användningen av handelsbolag för sådan verksamhet. Därvid har komit-

tén bl. a. anfört att bolagsmännens inre förhållanden genom bolagsavtal kan regleras på ett sätt som överensstämmer med aktiebolagslagens reglering, att lagen (1976: 580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) gäller oberoende av företagsform samt att lagregler om offentlig årsredovisning, om revision och om koncerner torde komma att införas för i princip alla företagsformer så att en insyn i större handelsbolag möjliggörs på ett sätt som motsvarar vad som gäller i fråga om aktiebolag.

Kommittén har inte funnit skäl att i lag uppställa minimigränser för de insatser som skall göras av bolagsmännen eller att införa lagregler om att avtalade insatser skall betalas in till handelsbolaget. Kommittén avvisar också tanken på att det inte längre skulle stå bolagsmännen fritt att bestämma att inbetalade insatser skall tas ut från bolaget.

I fråga om minimiinsatser har kommittén bl. a. pekat på att regler därom kan komma att minska tillgången på eget riskvilligt kapital, att obegränsat personligt ansvar för bolagsförbindelserna föreligger och att införande av bestämmelser om minimiinsatser ytterligare komplicerar det bolagsrättsliga regelsystemet.

Då det gäller ifrågasatta regler om skyldighet att betala in avtalade insatser till bolaget och begränsning i rätten att ta ut insatserna har kommittén bl. a. framhållit följande omständigheter.

Bolagsmännens personliga ansvar gör att det oftast torde vara av mindre vikt för bolagsborgenärerna att genom regler om bundet bolagskapital få företräde till bolagsmännens utfästa insatser. Oftast torde f. ö. det avtalade insatskapitalet bli inbetalt trots avsaknad av lagregler därom. Brottsbalkens regler om gäldenärsbrott torde i viss utsträckning förhindra att inbetalade insatser till skada för bolagsborgenärerna återbetalas till bolagsmännen. Det är svårt att finna lämpliga regler om vilka påföljder som skulle inträda för den händelse en föreskrift om bundet insatskapital i handelsbolag skulle bli åsidosatt. Frågan om bundet insatskapital i stora handelsbolag har inte någon större samhällsekonomisk betydelse. Införande av regler om bundet insatskapital innebär redan i och för sig en ökad komplicering av regelsystemet, särskilt som reglerna skulle behöva förenas med en dispensmöjlighet.

Utredningsdirektiven har pekat på den möjligheten att man avstår från att föreslå regler om skydd för bundet kapital men i stället ålägger handelsbolagen att offentligt, exempelvis i årsredovisningen, ange hur stora insatserna är och i vad mån insatserna har betalats tillbaka till vederbörande bolagsman. Med anledning därav erinrar kommittén om att bokföringslagen synes kräva att handelsbolaget i årsbokslutet lämnar uppgifter i de angivna hänseendena. Som senare skall beröras närmare föreslår kommittén att handelsbolag skall avge offentlig årsredovisning och att denna årsredovisning i huvudsak skall innehålla samma uppgifter som årsbokslut enligt bokföringslagen. Därigenom torde önskemålet angående offentlig redovisning av insatserna bli tillgodosett.

Kommittén har vidare ställt sig avvisande till civilrättsliga regler som begränsar möjligheterna att fritt fördela årsresultatet. Kommittén har menat att det från borgenärssynpunkt inte finns något större behov av en sådan begränsning i lag samt att möjligheterna till en från skattesynpunkt fri fördelning av årsresultat redan nu är begränsade och att det är olämpligt att av skatteskäl införa en civilrättslig regel som begränsar rätten att fördela årsresultatet.

Eftersom kommittén inte ansett att det behövs bundet kapital i handelsbolag har kommittén inte heller funnit att det finns behov av att genom ett låneförbud söka skapa säkerhet för att tillgångar av hänsyn till borgenärerna stannar i bolaget. De skatteflyktsproblem som kan vara förenade med en möjlighet att ta lån från handelsbolag bör enligt kommitténs mening lösas inom ramen för skattelagstiftningen.

Kommitténs ståndpunkt till nu ifrågasatta särbestämmelser för handelsbolagens del har i stort sett lämnats utan erinran under remissbehandlingen. Ett mindre antal remissinstanser (tre åklagarmyndigheter och två länsstyrelser) har emellertid förordat regler om låneförbud för att skatteflykt därigenom skall motverkas.

Jag ansluter mig till kommitténs uppfattning i de frågor som har berörts i detta avsnitt. Jag anser alltså att anledning saknas att förbjuda användningen av handelsbolag för verksamhet i större skala (jfr dock avsnitt 2.2.3) och jag vill inte heller föreslå särskilda regler som begränsar avtalsfriheten då det gäller insatser, fördelning av årsresultat eller rätten att ta lån från bolaget. De skatteflyktsproblem som kan vara förknippade med denna avtalsfrihet kan antas bli uppmärksammade av kommittén för översyn av beskattningsreglerna för familjeföretag.

2.2.5 Formkrav vid bildande av handelsbolag

Enligt gällande rätt kan ett handelsbolag bildas formlöst genom ett muntligt avtal. Kommittén har inte funnit tillräckliga skäl för att i lag uppställa ett krav att handelsbolagsavtalet skall vara skriftligt. Kommittén har menat att det skulle vara ett olämpligt formkrav att för mindre handelsbolag kräva skriftligt bolagsavtal. Antalet större handelsbolag med många delägare är enligt kommittén ganska obetydligt och i sådana fall ges bolagsavtalet oftast av praktiska skäl skriftlig form. Kommittén har vidare framhållit att det är svårt att finna en lämplig rättsföljd för den händelse en lagföreskrift om skriftligt bolagsavtal skulle bli åsidosatt. Enligt kommitténs mening kräver inte heller hänsynen till tredje man att något formkrav uppställs på handelsbolagsavtalet. Kommittén har här hänvisat till att handelsregistret enligt gällande rätt ger tredje man viss information om bolagsavtalets innehåll.

Det stora flertalet remissinstanser har lämnat kommitténs uppfattning i fråga om det nu diskuterade formkravet utan erinran. Vissa invändningar har dock gjorts som bl. a. går ut på att lösandet av skatterättsliga problem

för delägarna skulle underlättas om bolagsavtalet avfattades i skriftlig form.

För egen del ansluter jag mig till kommitténs uppfattning att det inte föreligger tillräckliga skäl för att i lag uppställa ett krav att handelsbolagsavtalet skall vara skriftligt. Remissutfallet har inte gett vid handen att frånvaron av formkrav i nuvarande lag skulle ha lett till några nämnvärda olägenheter. Av särskild betydelse för mitt ställningstagande är att tredje man inte har något att vinna på att legala formkrav uppställs på handelsbolagsavtalet. Tredje man och även skattemyndigheterna kan nämligen få de grunduppgifter de behöver från handelsregistret. Jag vill dock i likhet med kommittén understryka att det i regel är lämpligt att bolagsavtalet ges skriftlig form.

2.2.6 Handelsbolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

Enligt 5 § första stycket BL är varje bolagsman berättigad att vidta åtgärder i förvaltningen av bolagets angelägenheter. Denna förvaltningsrätt är begränsad i två avseenden. För det första kan förbud mot en förvaltningsåtgärd inläggas av en annan bolagsman som inte är utesluten från förvaltningen (vetorätt). För det andra får åtgärder som är främmande för bolagets ändamål inte vidtas utan samtycke av samtliga bolagsmän. Sistnämnda föreskrift gäller såväl åtgärder som strider mot bolagsverksamhetens syfte (t.ex. att bereda vinst) som åtgärder som strider mot den i bolagsavtalet angivna verksamhet genom vilken syftet skall uppnås. Bestämmelserna är dispositiva. Genom avtal kan bolagsmännen bestämma praktiskt taget vilken fördelning av förvaltningsrätten som helst och därigenom anordna en för varje särskilt bolag lämplig förvaltningsorganisation.

Enligt kommittén bör bolagsmännen även i fortsättningen ha möjlighet att genom avtal anordna den förvaltningsorganisation som är lämplig för varje särskilt bolag. Kommittén har därför understrukit vikten av att de legala förvaltningsreglerna är dispositiva. De legala förvaltningsreglerna bör enligt kommittén utformas på ett sådant sätt att de dels möjliggör en så effektiv förvaltning som möjligt, dels medför ett lämpligt minoritetsskydd.

Efter en genomgång av olika tänkbara förvaltningsmodeller har kommittén stannat för att nu gällande regler om delad förvaltningsrätt och vetorätt bör behållas även i framtiden. Kommittén föreslår även en motsvarighet till regeln om att åtgärder som är främmande för bolagets ändamål inte får vidtas utan samtliga bolagsmäns samtycke. Med hänsyn till att motsvarande föreskrifter finns inom aktiebolagsrätten (12 kap. 6 § aktiebolagslagen) och föreningsrätten (31 § lagen, 1951: 308, om ekonomiska föreningar) har kommittén emellertid även föreslagit den bestämmelsen att varje förvaltningsberättigad handelsbolagsman skall ha rätt att till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål använda en tillgång som i förhållande till bolagets ställning är av ringa betydelse.

Kommitténs förslag har i stort sett lämnats utan erinran av remissinstanserna.

För egen del ansluter jag mig till kommitténs uppfattning i de nu redovisade spörsmålen. Reglerna om delad förvaltningsrätt och om vetorätt överensstämmer med gällande rätt. Såvitt framkommit har dessa bestämmelser inte medfört några olägenheter inom näringslivet. Vad därefter gäller den föreslagna bestämmelsen om att förvaltningsberättigad bolagsman skall få använda en viss tillgång till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål anser jag att bestämmelsen praktiskt sett knappast innebär någon ökning av handelsbolagsmännens risktagande. Med hänsyn härtill och till intresset av att så långt möjligt ha likformiga regler inom det associationsrättsliga området förordar jag att en bestämmelse med det angivna innehållet införs.

Enligt 8 § BL skall en bolagsman tillföras arvode för förvaltningen av bolagets angelägenheter endast om det har avtalats. Enligt samma lagrum skall han få ränta på sitt i bolaget innestående kapital. Räntan utgör fem procent om året på bolagsmannens vid räkenskapsårets början behållna insats. Skulle den behållna insatsen under året ökas genom inbetalning av insatsbelopp, sker alltså inte någon ränteberäkning på det inbetalade beloppet under det året.

Kommittén anser att den gällande bestämmelsen om arvode kan leda till obilliga resultat, om vissa bolagsmän inte alls deltar i bolagsarbetet eller endast deltar med i förhållande till övriga bolagsmän obetydliga arbetsinsatser. Kommittén föreslår därför en dispositiv bestämmelse om att arvode skall utgå till varje bolagsman som deltar i förvaltningen även om avtal rörande arvode inte har träffats. Samtliga remissinstanser utom hovrätten för Västra Sverige har lämnat kommitténs förslag utan erinran. Enligt hovrätten har något behov av ändring inte gjort sig gällande i det praktiska livet. Vad hovrätten sagt tyder på att arvodesfrågan vanligtvis regleras i avtal. Detta hindrar emellertid inte att jag finner den föreslagna regeln principiellt mera tilltalande än gällande ordning. Jag ansluter mig därför till kommtténs uppfattning i arvodesfrågan.

Kommittén föreslår en motsvarighet till bestämmelsen i 8 § BL om att ränta på insatt kapital skall beräknas på den vid räkenskapsårets början behållna insatsen. Förslaget har lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Vad därefter gäller frågan om hur räntesatsen bör bestämmas anser kommittén att det ligger närmast till hands att låta räntans höjd bestämmas genom en hänvisning till s.k. avkastningsränta enligt räntelagen (1975: 635). Kommitténs förslag innebär alltså att räntan skall beräknas enligt en räntefot som motsvarar det vid räkenskapsårets början gällande diskontot med ett tillägg av två procentenheter. Detta förslag har lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser utom Föreningen Auktoriserade revisorer FAR. Enligt föreningen har kommittén inte närmare motiverat

låsningen av räntan till nivån vid räkenskapsårets början. Föreningen anser att det bättre överensstämmer med de allmänna bestämmelserna i räntelagen och skapar större rättvisa bolagsmännen emellan, om räntan följer diskontot, dvs. utgår med två procentenheter över det av riksbanken fastställda, vid varje tidpunkt gällande diskontot.

Jag delar kommitténs uppfattnig att ränta på insatt kapital bör beräknas på den vid räkenskapsårets början behållna insatsen och att räntesatsen bör bestämmas så att den motsvarar avkastningsränta enligt räntelagen. Jag anser det inte lämpligt att låta räntan följa eventuella ändringar i diskontot under räkenskapsåret. Även i denna del ansluter jag mig till kommitténs förslag och anser alltså att räntefoten bör bestämmas med utgångspunkt från det diskonto som gäller vid räkenskapsårets början med ett tillägg av två procentenheter.

I BL saknas bestämmelser om jäv för bolagsmännen. Inom doktrinen synes man intaga den ståndpunkten att jävsregler inte heller till följd av mera allmänna associatonsrättsliga grundsatser gäller för handelsbolagsmän (se Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 1955, s. 104). Jävsregler skulle i och för sig kunna tänkas, dels då fråga är om att en bolagsman skall delta i ett beslut i en förvaltningsfråga där intressekollision föreligger mellan honom och bolaget och dels i fall av självkontrahering, dvs. då en bolagsman representerar bolaget vid avtal eller andra rättshandlingar mellan bolaget och honom själv samt vid process mellan honom och bolaget. Med självkontrahering i dess omedelbara form skulle kunna jämställas det fallet att handelsbolagsmannen inte är part men i frågan har ett väsentigt intresse som kan vara stridande mot handelsbolagets.

Enligt kommitténs uppfattning skulle det innebära en onödig formalisering av regelsystemet att i en ny handelsbolagslag införa bestämmelser om förbud mot självkontrahering. Kommittén har här framhållit att bolagsmannens intresse i handelsbolaget och hans personliga ansvar för dess förbindelser kan balansera hans motstående intresse samt att en handelsbolagsman anses ha en allmän trohetsplikt mot bolaget.

Stiftelseutredningen har i sitt remissyttrande anfört att skyddet mot bolagsskadliga åtgärder kommer att förbli starkt begränsat om det inte införs bestämmelser om jäv för handelsbolagsmän. Enligt utredningen är behovet av jävsbestämmelser inte mindre i handelsbolagen än i exempelvis aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna.

För egen del kan jag konstatera att något behov av lagregler om jäv för handelsbolagsmän inte synes ha gjort sig gällande i det praktiska livet. Med hänsyn härtill och på de av kommittén anförda skälen mot regler om förbud mot självkontrahering anser jag att jävsregler inte bör införas i den nya handelsbolagslagen.

Jag kommer att i specialmotiveringen behandla frågor om skadeståndsansvar m. m.

2.2.7 Handelsbolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man

I 16 § första och andra styckena BL anges den begränsning i rätten att företräda bolaget som kan följa av domstolsbeslut eller av avtal mellan bolagsmännen att endast någon eller några av dem eller endast några eller alla i förening äger företräda bolaget. Nu angivna begränsningar i rätten att företräda bolaget kan åberopas mot tredje man som kände till begränsningen. I 16 § tredje stycket BL sägs att andra inskränkningar i en bolagsmans befogenhet att företräda bolaget är utan verkan mot tredje man.

Kommittén framhåller att bestämmelsen i 16 § tredje stycket står i strid med modern fullmakts- och associationsrätt, som intar den ståndpunkten att en befogenhetsbegränsning kan göras gällande mot tredje man som är i ond tro, dvs. som insett eller bort inse begränsningen. På grund härav föreslår kommittén en generell bestämmelse att en rättshandling, som en bolagsman företar med överskridande av sin befogenhet, inte gäller mot bolaget, om tredje man var i ond tro.

Enligt 18 § BL kan prokura (handelsfullmakt) meddelas endast efter beslut av samtliga bolagsmän oavsett om de har rätt att företräda bolaget eller att deltaga i förvaltningen. Varje bolagsman, som inte är utesluten från rätten att företräda bolaget, har rätt att återkalla prokura. Kommittén föreslår att dessa bestämmelser får en motsvarighet i den nya lagen. Emellertid är 18 § BL på det sättet tvingande att en enskild bolagsman inte på förhand genom avtal med de övriga bolagsmännen kan avsäga sig de rättigheter som tillkommer honom enligt detta lagrum. Kommittén förordar att de nya bestämmelserna görs dispositiva.

Enligt 22 § BL kan en bolagsmans enskilda borgenär inte mot sin fordran kvitta en skuld till bolaget eller för sin fordran på annat sätt söka gottgörelse ur något som tillhör bolaget. Enligt kommittén betyder konstruktionen av handelsbolaget som ett särskilt rättssubjekt att endast bolagsborgenärerna och inte bolagsmännens enskilda borgenärer kan göra gällande sina fordringar mot bolaget. Kommittén har också framhållit att en allmän princip inom kvittningsläran torde vara att fordringar normalt skall vara "ömsesidiga" för att kvittning skall få äga rum. Enligt kommittén är 22 § BL därför överflödig och någon motsvarighet föreslås inte i den nya lagen.

Regeln att endast bolagsborgenärerna och inte bolagsmännens enskilda borgenärer kan göra gällande sina fordringar mot bolaget innebär enligt kommittén en fördel inte bara för bolagsborgenärerna utan också för bolagsmännen. Regeln innebär emellertid enligt kommittén vissa risker för en persons enskilda fordringsägare. Särskilt är så fallet om en enskild rörelseidkare sätter in sin rörelse i ett handelsbolag. I sistnämnda fall innebär regeln om bolagsborgenärernas företräde till bolagets egendom att rörelseidkarens förutvarande handelsborgenärer omedelbart berövas sin betalningsrätt i de till rörelsen hörande tillgångarna till förmån för det nybildade bolagets borgenärer. Så är fallet även om den i rörelsen intagne

kompanjonen gör en mycket obetydlig insats. Olägenheterna för de enskilda borgenärerna torde emellertid i viss mån motverkas genom konkurslagens (1921: 225) återvinningsregler. Kommittén har inte funnit att tillräckligt starka skäl föreligger för att införa regler som stärker bolagsmännens enskilda borgenärers ställning på bekostnad av bolagsborgenärernas.

Gällande handelsbolagsrätt torde innebära att en utmätning eller en överlåtelse enligt 23 § BL av medel även kan omfatta arvode som inte är förfallet till betalning.

Kommittén har framhållit att bestämmelserna i utsökningslagen (1877: 31 s. 1) om utmätning av lön torde gälla även i fråga om en handelsbolagsman som mot ersättning utför arbete för bolagets räkning och därvid intar en ställning som är jämförlig med en arbetstagares, även om det inte föreligger något anställningsavtal i vanlig mening. Enligt kommittén torde det därför inte föreligga anledning att i en ny handelsbolagslag införa bestämmelser om i vad mån en bolagsmans rätt till arvode kan utmätas.

Om en handelsbolagsman mot arvode utför arbete för bolagets räkning och därvid intar en ställning som är jämförlig med en arbetstagares är det enligt kommittén rimligt att i fråga om arvodets överlåtbarhet låta samma regler gälla som för lön till arbetstagare. I rättspraxis har antagits att arbetstagaren inte kan med bindande verkan överlåta sitt löneanspråk till någon annan före lönens förfallodag. Eftersom särskilda lagbestämmelser ännu saknas om i vad mån en löntagare är förhindrad att överlåta löneanspråk anser emellertid inte kommittén att det nu bör införas uttryckliga lagregler om begränsning av rätten för en handelsbolagsman att överlåta arvode.

För att en ny bolagsman skall få inträda i ett handelsbolag fordras samtycke av samtliga bolagsmän. Något behov av lagregler om lösningsrätt föreligger därför inte då fråga är om överlåtelse av samtliga de rättigheter som ingår i en handelsbolagsmans delägarskap. Då det gäller de ekonomiska rättigheter som enligt 23 § BL är fritt överlåtbara och utmätbara finns det enligt kommitténs mening ingen anledning att förbjuda klausuler om hembudsskyldighet. Enligt kommitténs uppfattning kan regler om hembudsskyldighet i en ny handelsbolagslag i stort sett utformas efter mönster av 3 kap. 3 § aktiebolagslagen.

Jag ansluter mig i likhet med remissinstanserna till de överväganden och förslag av kommittén som har redovisats i detta avsnitt.

2.2.8 Likvidation och upplösning

Enligt kommitténs uppfattning bör lagstiftaren söka underlätta genomförandet av sådana avtal som föreskriver utträde ur ett handelsbolag, om alternativet är likvidation. Kommittén anser därför att avtal om utträde, där likvidation eljest skulle ha skett, bör äga giltighet även om grunden för utlösandet inte har angetts i avtalet. Detsamma bör enligt kommittén i överensstämmelse med gällande rätt vara fallet om enligt avtal utträde skall ske utan att likvidationsanledning föreligger.

Kommittén anser vidare att uteslutning av en bolagsman, trots avsaknad av avtal därom, bör kunna ske under följande förutsättningar. Ett likvidationsfaktum skall kunna hänföras till den bolagsman vars uteslutning det gäller. Alla de övriga bolagsmännen skall kräva uteslutning i stället för likvidation. Den avgående bolagsmannen skall erhålla ett lösenbelopp motsvarande vad han skulle ha erhållit om bolaget i stället gått i likvidation. Därjämte måste man enligt kommitténs mening kräva att den avgående bolagsmannen får rätt till säkerhet för att hans personliga ansvar för bolagets skulder inte tas i anspråk i större utsträckning än som kunde antas ha blivit avtalat mellan bolagsmännen eller bestämt av likvidator om i stället bolagsskifte ägt rum. Anledning att göra bestämmelsen om bolagsmans uteslutning tvingande föreligger enligt kommittén inte. Kommittén har funnit det lämpligast att tvister om lösenbelopp och om rätt eller skyldighet till utträde får prövas av allmän domstol i samma ordning som tvistefrågor i allmänhet.

Kommitténs förslag har mottagits positivt av remissinstanserna. Även jag finner det välgrundat. Som kommittén har framhållit torde förslaget kunna leda till minskad likvidationsfrekvens, något som är önsvärt med hänsyn till att likvidation och bildande av nytt bolag är förenat med omgång och kostnader. Avvecklandet av en rörelse medför också ofta en värdeförstöring. Jag ställer mig därför bakom kommitténs förslag till regler om avtal om utträde och till regler om uteslutning av bolagsman.

Angående ordningen för prövning av tvister om lösenbelopps storlek och skyldighet eller rätt att utträda ur handelsbolag har en remissinstans, länsstyrelsen i Stockholms län, ställt sig kritisk till kommitténs förslag. Länsstyrelsen anser att det med hänsyn till att en ordinär domstolsprövning av eventuellt uppkommande tvister kan ta avsevärd tid bör närmare övervägas om inte ett skiljeförfarande vore mera ändamålsenligt.

Enligt min mening bör frågor om rätt eller skyldighet till utträde och frågor om lösenbeloppets storlek av praktiska skäl prövas i samma ordning. Ett skiljemannaförfarande enligt lagen (1929: 145) om skiljemän är emellertid ofta mindre lämpligt då det gäller frågor om rätt eller skyldighet att utträda ur ett handelsbolag. Tvister om rätt eller skyldighet till utträde och om lösenbelopp vid utträdet bör därför enligt min mening i enlighet med kommitténs förslag prövas av allmän domstol i samma ordning som tvistefrågor i allmänhet. Då det är fråga om hembud vid överlåtelse av andel i handelsbolag bör däremot, i enlighet med vad som gäller enligt aktiebolagslagen och som kommittén har föreslagit, tvister om lösningsrätt och om lösenbeloppets storlek prövas av skiljemän, om inte annat föreskrivs i bolagsavtalet.

Kommittén har föreslagit att möjligheterna att arbeta med enmanshandelsbolag skall begränsas genom en föreskrift om att bolaget skall anses ha trätt i likvidation senast sex månader efter det att bolagsmännens antal har nedgått till en. Vidare föreslås att efter likvidationstillståndets inträde

avvecklingsändamålet skall utgöra en i princip tvingande begränsning av ägarens rätt att vidta rättshandlingar för bolagets räkning.

Enligt min mening innebär den föreslagna regleringen, som i huvudsak har lämnats utan erinran av remissinstanserna, en lämplig begränsning av möjligheten att arbeta med enmanshandelsbolag.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har anfört att enmanshandelsbolaget bör anses omedelbart upplöst, om det redan från början är klart att någon ny delägare inte skall upptas. Med anledning av länsstyrelsens invändning vill jag framhålla att jag finner det praktiskt med den av kommittén föreslagna enhetliga regeln om att ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän nedgått till en skall anses ha trätt i likvidation senast sex månader efter det att detta förhållande har inträffat. Denna regel utesluter naturligtvis inte att ett enmanshandelsbolag kan ha trätt i likvidation vid en tidigare tidpunkt. Den ensamme bolagsmannen kan när som helst före sexmånadersfristens utgång bringa bolaget att upphöra. Detta kan ske genom att ett formellt skifte företas. Ofta kan skiftet ersättas av att den ensamme bolagsmannen helt informellt införlivar bolagsegendomen med sin egen förmögenhet, vilket han kan göra omedelbart efter förvärvet av alla andelarna, om han inte ämnar fortsätta bolagets verksamhet.

Kommittén anser att bolagsavtal på livstid i princip bör godtas. Även i framtiden bör vidare enligt kommitténs uppfattning ett bolagsavtal kunna sägas upp omedelbart om det brister i en väsentlig förutsättning för bolagets bestånd. Kommittén anser emellertid inte att man i en framtida motsvarighet till 27 § BL bör exemplifiera uppsägningsgrunderna. I stället bör anges att en bolagsman är berättigad att kräva att bolaget genast träder i likvidation, om en annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet eller om det eljest föreligger viktig grund för bolagets upplösning.

Liksom enligt gällande rätt bör, om ej annat har avtalats mellan bolagsmännen, endast ett ombud eller en ställföreträdare få företräda dödsboet efter en bolagsman under bolagets likvidation. Under en likvidation som handhas av bolagsmännen bör, oavsett vad som dessförinnan enligt avtal gällde, alla bolagsmännens medverkan erfordras för förvaltningsåtgärder. Under likvidationen bör bolagets rörelse få fortsättas om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skäligt rådrum för att skaffa sig en ny anställning.

Kommittén anser inte att det är lämpligt med en särskild klanderfrist då bolagsmännen själva har förrättat skiftet. I fråga om skifte som verkställs av en särskilt förordnad likvidator anser kommittén att den nuvarande klanderfristen bör förkortas från ett år till tre månader. Klanderfristen bör räknas för varje bolagsman från det att han fick del av skifteshandlingen. Redan det av kommittén föreslagna sättet att bestämma klanderfristens utgångspunkt gör det önskvärt att ett skifte som förrättas av en likvidator får skriftlig form. Även då skifte förrättas av bolagsmännen själva talar

starka skäl för skriftlig form. Kommittén föreslår därför en föreskrift om att skifte skall ha skriftlig form. Avsaknad av skriftlig form bör leda till att skiftet blir ogiltigt. I den nya lagen bör det vidare enligt kommittén uttryckligen anges att klandertalan skall riktas mot de övriga bolagsmännen.

De föreslagna reglerna om likvidation och upplösning har i stort sett inte mött någon kritik från remissinstansernas sida. En remissinstans har emellertid hävdat att varje likvidator borde vara auktoriserad revisor och att i vart fall en bolagsman inte skulle kunna utses till likvidator.

Jag ställer mig avvisande till det framförda önskemålet. Inte ens för aktiebolagens del uppställs några formella kompetenskrav på likvidatorer och något hinder föreligger inte heller att i ett aktiebolag utse en aktieägare eller avgående styrelseledamot till likvidator. Enligt min mening saknas skäl att ställa strängare krav på likvidatorer då det är fråga om handelsbolag.

Även i övrigt ansluter jag mig till kommitténs nu redovisade förslag i fråga om likvidation och upplösning. I specialmotiveringen kommer jag att beröra frågan om vilka omständigheter som bör kunna utgöra uppsägningsgrund enligt den av kommittén föreslagna motsvarigheten till 27 § BL.

2.2.9 Enkla bolag

Den gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag som jag har föreslagit i avsnitt 2.2.1 innebär att det enkla bolaget i princip inte kommer att kunna användas för drivande av näring. Undantag härifrån gäller endast för verksamhet som är bokföringspliktig enligt jordbruksbokföringslagen.

I förhållandet mellan bolagsmännen inbördes gäller enligt BL i många avseenden samma regler för enkla bolag som för handelsbolag. De skillnader som finns beror huvudsakligen på att handelsbolag driver rörelse vilket mindre ofta är fallet med enkla bolag. Som följd härav är BL:s bestämmelser om årlig redovisning och reglering av insatsräntor, förvaltningsarvoden samt vinst och förlust inte tillämpliga på enkla bolag. En bolagsman i ett enkelt bolag anses in dubio inte ha rätt till ränta på insats och arvode för förvaltningsåtgärder. När det gäller handelsbolag i allmänhet är det normalt önskvärt att varje bolagsman har en självständig rätt att vidta förvaltningsåtgärder för att man skall få till stånd de snabba beslut som affärslivet ofta kräver. Dessa skäl för delad förvaltningsrätt gör sig emellertid inte gällande i fråga om icke rörelsedrivande enkla bolag. Enligt BL fordras det därför samtycke av alla bolagsmännen vid vidtagande av en förvaltningsåtgärd i ett enkelt bolag.

De nu angivna skillnaderna i reglerna för handelsbolag och enkla bolag bör enligt min mening bestå. Liksom enligt gällande rätt bör vidare de handelsbolagsrättsliga reglerna om bolagsborgenärernas företräde till bolagsförmögenheten och om bolagsmännens solidariska ansvar för bolagsskulderna inte gälla det enkla bolaget.

2.3 Årsredovisning, revision och koncerner

2.3.1 Årsredovisning

Med årsbokslut avses en bokföringsskyldigs officiella men inte offentliga redovisning och med årsredovisning hans offentliga redovisning. Lagregler om årsredovisning finns i gällande rätt för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Särskilda sådana regler finns dessutom för försäkringsbolag, bankinstitut, understödsföreningar och hypoteksinstitutioner samt för vissa stiftelser.

Kommittén föreslår att den som enligt bokföringslagen har att upprätta årsbokslut också skall vara skyldig att upprätta årsredovisning, om under räkenskapsåret i medeltal minst tio anställda har sysselsatts i företaget eller om företaget ingår i en koncern för vilken koncernredovisning skall avges.

Kommittén har funnit det lämpligast med en publicitetsregel av innehåll att den årsredovisningsskyldige åläggs att efter anmodan av länsstyrelsen sända en avskrift av årsredovisningshandlingarna dit. För att publiciteten skall tryggas föreslås länsstyrelsen bli skyldig att infordra avskrift av årsredovisningen på begäran av envar. För vissa angivna större företag föreslår kommittén att avskrift av årsredovisningen utan särskild anmaning skall insändas till länsstyrelsen.

En minoritet inom kommittén har i en reservation anfört att skyldigheten att upprätta årsredovisning bör åläggas alla som enligt bokföringslagen har att upprätta årsbokslut och att det alltså inte bör ställas något krav på visst antal anställda.

Enligt 1 § fjärde stycket bokföringslagen (i dess lydelse fr. o. m. den 1 januari 1980, se SFS 1979: 142 och 1065) behöver bestämmelserna om årsbokslut inte tillämpas av en enskild näringsidkare, om den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger 20 basbelopp (se prop. 1978/79: 44 s. 38).

Vissa remissinstanser har antytt tveksamhet om angelägenheten av de föreslagna reglerna om årsredovisning. Hit kan räknas Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, LRF, SACO/SR, Svenska handelskammarförbundet samt SHIO-Familjeföretagen och Sveriges köpmannaförbund. Ingen remissinstans har emellertid ställt sig helt avvisande till att skyldigheten att avge årsredovisning utvidgas till att avse även andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar.

För egen del vill jag framhålla att tillkomsten av bokföringslagen har skapat ett tillfredsställande underlag för regler om offentlig redovisning för alla företag som har att föra räkenskaper och upprätta årsbokslut enligt den lagen. Regler om årsredovisning gör det lättare för olika intressenter såsom anställda, kreditgivare, kunder, statliga och kommunala myndigheter, den ekonomiska forskningen samt massmedia att få information om ett företags verksamhet, ekonomiska ställning och resultat.

Det är numera allmänt accepterat att *den anställde* har ett beaktansvärt intresse av fortlöpande information om det egna företagets ekonomiska läge och framtidsutsikter. Den anställdes behov av insyn tillgodoses i viss utsträckning inom ramen för MBL. Enligt 19 § första stycket MBL skall arbetsgivaren fortlöpande hålla arbetstagarna underrättade om hur verksamheten hos företaget utvecklas produktionsmässigt och ekonomiskt liksom om riktlinjerna för personalpolitiken. Informationsskyldigheten innefattar också skyldighet att bereda arbetstagarsidan tillfälle att granska böcker, räkenskaper och andra handlingar som rör arbetsgivarens verksamhet. Meningen är att rätten till information enligt 19 § MBL skall skapa förutsättningar för ett ändamålsenligt utövande av inflytandet i arbetsgivarens verksamhet. Den skall också underlätta förhandlingar mellan arbetsgivaren och arbetstagarnas företrädare genom att säkerställa att båda parter har samma faktaunderlag i sitt förhandlingsarbete. Alla syften kan å andra sidan inte tillgodoses med stöd av 19 § MBL (jfr prop. 1975/76: 105 bilaga 1 s. 235). Det är också en förutsättning för att reglerna i 19 § MBL skall gälla att arbetsgivaren står i ett kollektivavtalsförhållande till en arbetstagarorganisation. Informationsrätten gäller i förhållande till arbetstagarorganisationen men inte i förhållande till enskilda arbetstagare. Det torde vara vanligare i mindre än i större företag att arbetsgivaren inte står i ett kollektivavtalsförhållande till någon arbetstagarorganisation. Det sagda gör att regler om offentlig redovisning bör kunna ha ett värde för de anställda vid sidan av bestämmelserna i MBL.

Till de intressenter som vid ett företags konkurs ofta drabbas hårt hör olika kategorier *kreditgivare*. Det kan antagas att årsredovisningen är av värde också för dessa kategorier genom den ökade möjlighet till insyn som redovisningen medför. En kreditgivare som framställer önskemål därom får visserligen regelmässigt tillgång till ett företags interna bokslut innan kredit av någon betydelse beviljas. Kreditgivare torde emellertid av rent praktiska skäl inte ha någon nära och fortlöpande kontakt med den verksamhet som bedrivs av varje enskilt småföretag. Regler om årsredovisning måste därför enligt min mening betraktas som skyddsregler för borgenärerna. Även *statliga och kommunala organ* kan, oavsett om de är kreditgivare eller ej, enligt min mening få värdefull information om företagens situation genom årsredovisningarna.

Vad gäller *företagens kunder* är det ett konsumentintresse att få kännedom om sådana ekonomiska förhållanden hos företagen som är av betydelse för bedömningen av företagens prispolitik. Möjligheterna för konsumenterna att göra sådana bedömningar måste enligt min mening öka om redovisningarna är offentliga.

För *den ekonomiska forskningen* bör offentligt tillgängliga räkenskaper kunna ge ett värdefullt material för analyser av olika slag. Sådana räkenskaper ger också *massmedia* möjligheter till insyn i företagen.

Jag vill också påpeka att den ökade insyn som möjliggörs genom årsre-

dovisningen bör verka kreditstärkande för företagen, underlätta att obeståndstendenser upptäcks i tid och att lämpliga motåtgärder vidtas samt motverka gäldenärsbrott och skattebrott.

Som konkurslagskommittén (Ju 1971:06) framhåller i sitt remissyttrande bör de ökade möjligheter till insyn som årsredovisningen innebär vara ägnade att stävja sådana förfaranden som i den allmänna debatten betecknas som missbruk av konkursinstitutet.

Skälen för regler om årsredovisning är enligt min mening generellt sett så starka att de uppväger de nackdelar som en ökad insyn från konkurrenters sida kan medföra för vissa företag. Behovet av skydd mot skadlig insyn får beaktas vid den närmare utformningen av reglerna om årsredovisningen.

På grund av vad jag nu har anfört anser jag att regler om årsredovisning bör införas även för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Bland remissinstanserna råder delade meningar om hur en vidgad krets av årsredovisningsskyldiga närmare bör bestämmas. Till en början vill jag nämna att kommerskollegium och stiftelseutredningen under hänvisning till stiftelseutredningens pågående arbete har föreslagit att stiftelserna nu lämnas utanför regler om årsredovisning. Kommerskollegium har vidare föreslagit att de nya årsredovisningsreglerna begränsas till att avse handelsbolag. Svenska byggnadsentreprenörföreningen anser att ett genomförande av förslaget om årsredovisning kan medföra mycket besvärande olägenheter för medelstora byggföretag som drivs i form av handelsbolag och att olägenheterna inte uppvägs av några påtagliga fördelar. Sveriges advokatsamfund har föreslagit att årsredovisningsskyldigheten begränsas till de företag som enligt kommittén utan särskild anmaning bör sända in avskrift av årsredovisningen till länsstyrelse. Patent- och registreringsverket samt Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har uttalat sig till förmån för att endast företag med minst 50 anställda åläggs att upprätta årsredovisning. Svenska revisorsamfundet anser att den nedre gränsen för årsredovisningsskyldighet bör sättas vid 25 anställda.

Kommitténs förslag att gränsen för årsredovisningsskyldighet skall sättas vid 10 anställda har tillstyrkts av åtskilliga remissinstanser, medan en instans har velat sätta gränsen för skyldighet att upprätta årsredovisning vid 5 anställda. Slutligen har ett antal remissinstanser slutit upp kring kommitténminoritetens krav på årsredovisningsskyldighet för alla som enligt bokföringslagen har att upprätta årsbokslut.

Hur kretsen av årsredovisningsskyldiga närmare bör bestämmas beror i viss mån på hur årsredovisningarna skall offentliggöras. För det fortsatta resonemangets skull vill jag därför redan här ge till känna att jag delar kommitténs uppfattning om formen för offentliggörandet.

De skäl för årsredovisningsskyldighet som jag nyss har angivit talar i och för sig för att denna skyldighet bör omfatta samtliga företag som har att upprätta årsbokslut (uppskattningsvis mellan 50 000 och 70 000 företag).

Inte minst gäller detta med hänsyn till de anställdas intressen. Som nämnts torde ju förutsättningarna för insynsrätt enligt MBL oftare brista i fråga om mindre än större företag.

Å andra sidan bör enligt min mening även följande omständigheter beaktas vid bestämning av kretsen årsredovisningsskyldiga. Det är angeläget att restriktivitet iakttas då det gäller att ålägga företagarna utökad uppgiftsskyldighet. Enligt kommitténs förslag kan visserligen den som är årsredovisningsskyldig i allmänhet låta sin årsredovisning sammanfalla med årsbokslutet. Lagförslaget erbjuder emellertid den redovisningsskyldige ett visst skydd mot insyn. Jag tänker här på rätten att utesluta sammanställning över privata tillgångar och skulder, rätten att utesluta uppgift om lagerreserv samt rätten att efter tillstånd av myndighet underlåta att ange bruttoomsättningssumma. Den som vill ta till vara dessa möjligheter till skydd mot insyn går samtidigt miste om den hanteringsmässiga fördel som det innebär att en årsredovisning får överensstämma med årsbokslut. Vidare måste beaktas det besvär som ligger i att bli föremål för förfrågningar från intressenters sida och att i vissa fall ha att insända årsredovisningen till länsstyrelsen. Till detta kommer att det från allmän synpunkt måste anses mer angeläget att större företag avger årsredovisning än att mindre gör det. Dessutom bör man ta hänsyn till att antalet nu tillgängliga, utbildade revisorer inte tillnärmelsevis räcker till för att granska alla årsredovisningar, om redovisningsskyldigheten knyts till skyldigheten att upprätta årsbokslut. Frånvaron av revision sänker väsentligt värdet hos årsredovisningen.

Nu angivna omständigheter talar för en starkare begränsning av kretsen årsredovisningsskyldiga än till den krets av företag som har att upprätta årsbokslut. Härtill kommer att regler om årsredovisning i företag med personligt ansvariga delägare är en nyhet i svensk lagstiftning. Såvitt är känt saknas också i stort sett sådana regler i andra europeiska länder. Den nu aktuella lagstiftningen får därför i viss mån karaktären av försökslagstiftning. Det finns enligt min mening skäl att skaffa erfarenhetsunderlag innan man slutligt avgör frågan om hur långt årsredovisningsskyldigheten skall sträcka sig. Det kan alltså bli aktuellt att senare se över lagstiftningen i ljuset av de erfarenheter som vinns under dess tillämpning.

Om gränsen sätts vid 50 eller 25 anställda, som har föreslagits av några remissinstanser, torde detta enligt den statistik som redovisas i betänkandet – avseende förhållandena vid 1976 års utgång – innebära att sannolikt mindre än 300 företag respektive mellan 500 och 1 000 företag skulle åläggas årsredovisningsskyldighet. Enligt min mening kommer därmed alltför få företag att omfattas av de nya reglerna. Kommittén har bedömt, uppskattningsvis och i siffror som hänför sig till 1976 års utgång, att en utsträckning av årsredovisningsskyldigheten till alla företag med minst tio anställda skulle beröra cirka 3 000 företag.

Vid en sammanvägning av de olika omständigheter som jag nyss har

redovisat finner jag den av kommittén föreslagna storleksgränsen väl vald. Frågan om årsredovisning för företag som ingår i en koncern kommer jag att behandla i samband med att jag tar ställning till de föreslagna bestämmelserna om koncernredovisning (avsnitt 2.3.3).

Bokföringsnämnden och Sveriges redovisningskonsulters förbund anser att kravet på årsredovisning inte bör knytas enbart till antalet anställda utan även till företagets omsättning. En annan remissinstans ifrågasätter om inte i stället för antalet anställda årsomsättning eller nettovärde av tillgångar bör vara avgörande för skyldigheten att upprätta årsredovisning.

För egen del vill jag erinra om att man i förarbetena till aktiebolagslagen (prop. 1975:103 s. 238) har avvisat tanken på omsättningssumman som lämpligt kriterium då det gäller att avgöra vilka aktiebolag som skall vara skyldiga att ha kvalificerad revision. Antalet anställda är ett uttryck för företagets ekonomiska och sociala betydelse och visar direkt dess vikt för arbetsmarknaden. Jag finner det därför naturligt att utgå från antalet anställda i den nu förevarande gränsdragningsfrågan. I 18 § bokföringslagen föreskrivs för resultaträkningen en ny uppställningsform, den s. k. staffelformen, om företaget sysselsätter i medeltal minst tio anställda. Staffelformen anses ge bättre och mer lättillgänglig information än andra uppställningsformer. Staffelformens anknytning till antalet anställda utgör enligt min mening ytterligare ett skäl för att låta också skyldigheten att avge årsredovisning bero av detta antal. Ett nära, positivt samband mellan antalet anställda och tillgångarnas storlek brukar dessutom föreligga (jfr prop. 1975:103 s. 239).

Kommittén har föreslagit en tilläggsregel som innebär att årsredovisning alltid skall avges, om tillgångarnas nettovärde i ett företag enligt balansräkningar för de två närmast föregående räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp för den sista månaden av respektive räkenskapsår. Den regeln gäller även om antalet anställda skulle understiga tio. Jag anser för min del att en sådan regel har ett värde genom att den medför årsredovisningsskyldighet vid de mest påtagliga fallen av missförhållanden mellan balansomslutning och antalet anställda.

På grund av det anförda ansluter jag mig till kommitténs uppfattning och förordar alltså att enbart antalet anställda skall vara avgörande för årsredovisningsskyldigheten, om inte balansomslutningen överstiger 1 000 basbelopp.

Kommittén har föreslagit bestämmelser om årsredovisning för näringsdrivande stiftelser i samma omfattning som för andra företagsformer. Stiftelseutredningen har i sitt remissyttrande upplyst att man ämnar föreslå bestämmelser om årsredovisning i en ny lagstiftning om stiftelser och att det pågående arbetet kan avvaktas utan påtagliga olägenheter. I avvaktan på resultatet av stiftelseutredningens arbete saknas enligt min mening anledning att nu införa föreskrifter om årsredovisning för vissa näringsdrivande stiftelser. Stiftelser bör därför undantas från den årsredovisningsskyldighet som jag nu föreslår bestämmelser om.

Angående formen för offentliggörande av årsredovisningen har några remissinstanser uttalat meningar som avviker från kommitténs uppfattning. Det har bl. a. föreslagits av ett par instanser att den årsredovisningsskyldige åläggs att direkt tillhandahålla sin redovisning på begäran av envar. Andra remissinstanser anser att årsredovisningarna bör sändas in utan anmaning.

Det närmast till hands liggande sättet att lösa frågan om offentliggörande är givetvis att ålägga samtliga de företag som berörs av reformen att utan särskild anmodan sända in sin årsredovisning. Mot en sådan lösning talar emellertid flera skäl. Som jag tidigare har nämnt har den nu aktuella lagstiftningen i viss mån försökskaraktär. Erfarenhetsunderlag saknas alltså för en säker bedömning av intresset för årsredovisningar i de aktuella företagen. Vidare är det angeläget att företagare och myndigheter som berörs av reformen besparas onödigt besvär.

Med hänsyn till nu nämnda förhållanden anser jag att skyldighet att insända en avskrift av och att därmed offentliggöra årsredovisningen bör föreligga endast efter särskild anmodan av myndighet. För att årsredovisningen verkligen skall vara offentlig och för att administrativt krångel skall undvikas bör sådan anmodan ske så snart någon enskild önskar ta del av en viss årsredovisning. Den enskilde skall alltså inte behöva anföra något skäl för sin begäran. Enskild som begär att en avskrift av årsredovisning skall infordras bör vara skyldig att erlägga en ansökningsavgift. En sådan avgift kan införas genom en ändring i expeditionskungörelsen, som inte fordrar riksdagens medverkan. Genom en sådan avgift motverkas att avskrifter begärs i trakasseringssyfte eller av obefogad nyfikenhet. Då tillgång till årsredovisningen är påkallad av något allmänt intresse bör avskrift av redovisningen alltid kunna infordras och någon avgiftsbelagd ansökan behövs då alltså inte.

Det naturliga förfaringssättet då en enskild intressent vill ta del av årsredovisningen bör vara att intressenten först vänder sig till företagaren med begäran därom. Om företagaren tillmötesgår denna begäran är saken klar och någon myndighet behöver inte kopplas in.

För företag som under de två närmast föregående räkenskapsåren har haft en balansomslutning överstigande 1 000 gånger basbeloppet eller mer än 200 anställda har kommittén föreslagit att redovisningarna alltid skall finnas tillgängliga hos en offentlig myndighet. Enligt min mening föreligger ett positivt samband mellan ett företags storlek och intresset från allmän synpunkt av insyn i företaget. Jag finner det därför naturligt och lämpligt att redovisningshandlingarna för nyss angivna större företag alltid skall finnas tillgängliga hos en offentlig myndighet. Dessa företag bör därför utan särskild anmaning sända in redovisningshandlingarna till myndigheten.

Jag delar kommitténs uppfattning att det är mest ändamålsenligt att årsredovisning i förekommande fall sänds in till den länsstyrelse som är registreringsmyndighet för företaget.

I fråga om årsredovisningens innehåll är enligt min mening den naturliga utgångspunkten bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut. Naturligtvis bör dock den offentliga redovisningsskyldigheten inte sträckas så långt att företagarna därigenom åsamkas skada eller olägenhet av betydelse. Årsredovisningens närmare innehåll kommer jag att behandla i specialmotiveringen.

Enligt aktiebolagslagen är vissa angivna större aktiebolag skyldiga att avge delårsrapporter (11 kap. 12–14 §§ aktiebolagslagen). Jag delar kommitténs uppfattning att de nu föreslagna bestämmelserna om årsredovisning bör kompletteras med en skyldighet för de större företagen att avge delårsrapporter motsvarande vad som gäller för aktiebolag.

2.3.2 Revision

Lagregler om revision finns i gällande rätt för aktiebolag och ekonomiska föreningar i allmänhet. Särskilda sådana regler finns dessutom för försäkringsbolag, bankinstitut, understödsföreningar, hypoteksinstitutioner och vissa stiftelser.

Kommittén föreslår nu bestämmelser om revision för den krets av företag som enligt kommittén bör upprätta årsredovisning. Dessutom föreslås krav på kvalificerad revision i vissa större företag. Om tillgångarnas nettovärde i ett företag för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp eller om för vart och ett av dessa räkenskapsår antalet anställda har överstigit 200 eller om företaget utgör moderföretag i koncern av sådan storlek som har angetts nu föreslår kommittén – efter mönster av vad som gäller för aktiebolag – att revisorn skall vara auktoriserad.

Bestämmelserna om revision i 10 kap. aktiebolagslagen har i stor utsträckning tjänat som förebild för kommittén vid den närmare utformningen av revisionsreglerna. Enligt kommittén bör revisionsberättelsen offentliggöras i samma ordning som årsredovisningen.

Det stora flertalet remissinstanser har godtagit kommitténs förslag när det gäller vilka företag som bör vara revisionsskyldiga. Från några håll sägs dock att kretsen av revisionsskyldiga bör göras mer omfattande än vad kommittén har föreslagit.

För egen del vill jag först påpeka att en generell plikt för bokföringsskyldiga företag att anlita revisor kan antas medföra att bokföringslagen skulle efterlevas noggrannare än vad nu är fallet. Vid sidan av sin uppgift att kontrollera redovisningen och granska att bokslut m. m. uppfyller legala krav kan revisorn dessutom, särskilt i mindre och medelstora företag, ha en rådgivande funktion, t. ex. beträffande redovisningssystemets uppläggning och i skattefrågor. Å andra sidan måste beaktas att antalet nu tillgängliga, utbildade revisorer inte tillnärmelsevis skulle räcka till för att granska redovisningarna för alla de företag som skulle beröras av en sådan utsträckning av revisionsskyldigheten. Även om reformen begränsades till

företag som har att upprätta årsbokslut skulle den uppskattningsvis komma att beröra mellan 50 000 och 70 000 företag. Dessutom innebär en skyldighet att anlita revisor ökade kostnader för företagen, vilket kan vara särskilt kännbart för de minsta företagen. Det är emellertid särskilt viktigt att de uppskattningsvis cirka 3 000 företag som skall upprätta årsredovisning också blir föremål för revision. Föreskrifter om revision är i själva verket en förutsättning för att reglerna om årsredovisning skall bli effektiva. Jag ansluter mig därför till kommitténs uppfattning att kretsen av revisionsskyldiga företag bör sammanfalla med den krets av företag som skall avge årsredovisning.

Som jag tidigare har nämnt anser jag att stiftelser bör undantas från den årsredovisningsskyldighet som jag nu föreslår bestämmelser om. I konsekvens med den tankegång som jag nyss har utvecklat vill jag därför inte heller föreslå regler om revision för stiftelser. Jag vill här också erinra om att stiftelseutredningen förklarat att den inom ramen för en ny lagstiftning om stiftelser ämnar föreslå bestämmelser om revision för stiftelser.

Från allmän och enskild synpunkt är intresset av kvalificerad revision i större företag betydande även om företaget drivs i annan form än aktiebolag eller ekonomisk förening. Enligt min mening bör därför även andra företag än aktiebolag eller ekonomiska föreningar ha auktoriserad revisor om företaget har sådan balansomslutning eller sådant antal anställda som enligt aktiebolagslagen medför skyldighet för ett aktiebolag att anlita auktoriserad revisor. Det innebär att revisorn bör vara auktoriserad, om för ett företag tillgångarnas nettovärde för de två senaste räkensskapsåren överstiger 1 000 basbelopp eller om för ett företag antalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

Enligt min uppfattning föreligger det inte tillräckliga skäl för att successivt genomföra den här föreslagna reformen. Uppskattningsvis torde högst ett hundratal företag beröras av den föreslagna bestämmelsen om skyldighet att anlita auktoriserad revisor.

Några remissinstanser tar upp frågan om ytterligare krav i framtiden på kvalificerad revision. Riksåklagaren anser sålunda att på sikt samtliga företag som formellt eller reellt kan drivas utan personligt betalningsansvar bör vara underkastade kvalificerad revision. Enligt överåklagaren i Stockholm är det ett önskemål att i framtiden större krav ställs på revisorerna även i mindre företag.

Jag kommer att senare behandla frågan om revisors kompetens i aktiebolag (se avsnitt 2.5.2 och 2.6.3). Enligt min mening är det naturligt att bestämmelser om ökade kompetenskrav på revisorerna i första hand övervägs för aktiebolagens del, eftersom delägarna där saknar personligt ansvar för företagets skulder. När erfarenhet har vunnits av de nya reglerna om revision i andra företag än aktiebolag kan det emellertid finnas anledning att ånyo överväga frågan om i hur många företag revisionen obligatoriskt bör vara kvalificerad.

Aktiebolagslagens bestämmelser om revision är enligt min mening den naturliga utgångspunkten för revisionsreglernas innehåll då det gäller andra företagsformer. Reglernas närmare innehåll kommer jag att behandla i specialmotiveringen.

Frågan om revision i koncerner och företag som ingår i en koncern kommer jag att behandla i nästa avsnitt.

2.3.3 Koncerner med över- och underordnade företag

I aktiebolagslagen regleras endast koncerner där moderföretaget är ett svenskt aktiebolag. Enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen föreligger en koncern om ett aktiebolag äger så många aktier eller andelar i en svensk eller utländsk juridisk person, att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Ett koncernförhållande föreligger vidare enligt aktiebolagslagen om ett aktiebolag – utan att äga röstmajoritet – på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal har ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet. Det överordnade respektive underordnade företaget i nu angivna koncernförhållanden benämns med aktiebolagslagens terminologi moderbolag respektive dotterföretag. Moderbolaget tillsammans med alla dotter- och dotterdotterföretag etc. utgör en koncern. Moderbolag skall enligt 11 kap. 10 § aktiebolagslagen avge koncernredovisning. Även lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse innehåller vissa regler om koncernförhållanden. För andra företagsgrupper saknas koncernredovisningsregler.

Jag kommer att senare under året ta upp frågan om redovisningsregler för koncerner i vilka moderföretaget är en ekonomisk förening på grundval av förslag härom i departementspromemorian Ds Ju 1979: 14.

Kommitténs förslag till koncernregler avser först och främst företagskombinationer i vilka moderföretaget är en enskild firma med skyldighet att upprätta årsbokslut eller annan bokföringspliktig juridisk person än aktiebolag eller ekonomisk förening. Kommittén föreslår att moderföretaget i en sådan koncern skall avge koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning, om koncernen under det senast förflutna räkenskapsåret har sysselsatt i medeltal minst tio anställda.

En minoritet inom kommittén har i en reservation föreslagit att skyldigheten att avge koncernredovisning knyts till skyldigheten att upprätta årsbokslut och att det alltså inte bör ställas upp något krav på visst antal anställda.

Flertalet remissinstanser har i huvudsak lämnat kommitténs förslag utan erinran. Endast Svenska revisorsamfundet har avstyrkt bestämmelser om koncernredovisning för hithörande företagskombinationer. Å andra sidan har flera remissinstanser stött förslaget i reservationen.

För egen del vill jag i fråga om betydelsen av särskilda regler om koncernredovisning till en början hänvisa till vad som anfördes vid till-

komsten av aktiebolagslagen (prop. 1975: 103 s. 277). De då åberopade skälen kan i huvudsak sammanfattas enligt följande. Man kan inte enbart av de olika koncernbolagens årsredovisningar få en klar bild av koncernens ställning. När det gäller tillgångar som moderbolag äger genom dotterbolag kommer värderingen av tillgångarna att i moderbolagets balansräkning hänföra sig till aktierna i dotterbolaget och inte direkt till dotterbolagets tillgångar. En sådan indirekt värdering är ägnad att fördunkla redovisningen av företagets ställning. Vilka reala tillgångar som representeras av dotterbolagets aktier framgår ju inte av moderbolagets balansräkning. Den omständigheten att moderbolaget och dotterbolaget är särskilda rättssubjekt medför också att skuldförhållanden kan bestå mellan moderbolaget och dotterbolagen samt mellan dotterbolagen inbördes. Sådana skuldförhållanden kan, utan att särskilt framträda i moderbolagets redovisningsmaterial, ändå i verkligheten ha en väsentlig inverkan på moderbolagets ställning.

Vid tillkomsten av aktiebolagslagen anfördes vidare att möjligheterna att bedöma en koncerns rörelseresultat på grundval av koncernföretagens årsredovisningar är begränsade. I koncernförhållanden finns nämligen möjligheter att genom transaktioner av olika slag mellan koncernbolagen fördela koncernresultatet efter gottfinnande. Allmänna regler hindrar inte moderbolaget från att låta förlust uppkomma på ett dotterföretags rörelse för att möjliggöra redovisning av vinst på moderbolagets eller annat dotterföretags rörelse. Eftersom koncernbolagen är särskilda rättssubjekt ger de allmänna reglerna om balansräkningen inte något skydd mot att ett koncernbolag utdelar den vinst som finns enligt dess balansräkning utan hänsyn till uppkommen förlust hos annat koncernbolag. De nyssnämnda transaktionerna kan innebära att rent fiktiva vinster redovisas och utdelas. Om orealiserade och kanske orealiserbara värdehöjningar på tillgångar hos bolaget redovisas som vinst och utdelas, hotas bolagets soliditet och ytterst dess existens. Om ett koncernbolag överlåter viss tillgång till ett pris som överstiger det bokförda värdet hos säljaren, uppkommer en bokföringsvinst för den sistnämnde. Så länge den sålda tillgången fortfarande tillhör koncernen är vinsten orealiserad. Risken för sådana internvinsttransaktioner är uppenbar med hänsyn till att priset på varan kan mer eller mindre godtyckligt bestämmas av den gemensamma ledningen. – Möjligheterna att i koncernförhållanden manipulera med koncernbolagens ekonomiska ställning och rörelseresultat utgör ett hot inte bara mot de anställda utan också mot den aktieköpande allmänheten och mot bolagets borgenärer som riskerar att köpa aktier respektive ge lån till koncernbolag, vilkas reella ställning är långt sämre än bokföringen ger sken av.

Svenska revisorsamfundet har i sitt remissyttrande anfört att aktiebolagslagens syfte med koncernredovisningen, att bestämma gränsen för vinstutdelning inom koncernen, helt saknas i den föreslagna lagstiftningen där man inte har uppdelning i bundet och fritt kapital.

Enligt min mening hindrar nyssnämnda förhållande inte att de nyss återgivna skälen för koncernredovisning i huvudsak också gör sig gällande vid sådana koncernbildningar där moderföretaget utgörs av ett företag utan bundet kapital. Bokföringslagen skall främja en fullständig, korrekt och överskådlig ekonomisk redovisning. Organiseras en ekonomisk verksamhet som koncern ger detta, om koncernregler saknas, möjligheter att manipulera med koncernföretagens ekonomiska ställning och rörelseresultat. Därigenom motverkas uppenbarligen den nämnda målsättningen med bokföringslagen.

Vad jag här anfört gör att jag ansluter mig till kommitténs uppfattning att behov föreligger av koncernredovisning även för koncerner med annat moderföretag än aktiebolag eller ekonomisk förening.

Jag går nu över till frågan om vilken storlek på koncernen som skall krävas för att skyldighet att upprätta koncernredovisning skall inträda. Här vill jag i viss mån knyta an till vad jag tidigare har anfört om gränsen för skyldighet att avge årsredovisning.

À ena sidan talar de nyss angivna skälen för koncernredovisning för att skyldigheten att avge sådan redovisning knyts till skyldigheten att upprätta årsbokslut. Härtill kommer att antalet företag som skulle beröras av en sådan reform synes vara lågt. Enligt av kommittén redovisat material ingick den 31 december 1976 i statistiska centralbyråns koncernregister, som då omfattade totalt 1 524 koncerner, endast sex koncerner med handelsbolag som moderföretag.

Å andra sidan måste beaktas att det från allmän synpunkt får anses mer angeläget med koncernredovisning ju större koncernen är samt att upprättande av koncernredovisning innebär besvär för företagarna och kräver en inte obetydlig bokföringsteknisk kunskap. Regler om koncernredovisning för nu ifrågavarande företagskombinationer är en nyhet i svensk rätt och motsvarighet torde saknas i övriga europeiska länder.

Vid en avvägning av nu angivna omständigheter – och med beaktande av den föreslagna gränsen för skyldighet att avge årsredovisning – har jag liksom kommittén funnit det lämpligt att föreslå att koncernredovisning skall avges, om koncernen har minst tio anställda.

Stiftelseutredningen anser att frågan om koncernredovisning då en stiftelse utgör moderföretag bör lösas inom ramen för en ny lagstiftning om stiftelser samt att stiftelserna inte heller övergångsvis bör belastas med att lämna koncernredovisning. Däremot har stiftelseutredningen inte något emot att stiftelserna berörs av kommitteförslaget som dotterföretag.

För min del vill jag påpeka att koncernredovisningen är en sammanfattande redovisning som för sin användbarhet bör kompletteras med årsredovisning för moderföretaget. Jag har redan föreslagit att stiftelser inte nu bör åläggas skyldighet att avge årsredovisning. På grund därav och då frågan om koncernredovisning när en stiftelse utgör moderföretag kommer att behandlas av stiftelseutredningen anser jag att företagskombinationer

med stiftelse som moderföretag inte bör underkastas skyldighet att avge koncernredovisning.

Kommittén har föreslagit att moderföretaget senast sex månader efter utgången av sitt räkenskapsår skall sända in avskrift av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till den länsstyrelse där moderföretaget är registrerat.

Flertalet remissinstanser har lämnat den föreslagna publicitetsregeln utan erinran. Enligt patent- och registreringsverket är det emellertid mest ändamålsenligt att samtliga koncernredovisningar samlas hos patent- och registreringsverket. Föreningen Auktoriserade revisorer FAR anser att reglerna för insändande av årsredovisning och koncernredovisning bör vara helt parallella. Föreningens uppfattning innebär att koncernredovisning i en del fall skall lämnas först efter anmodan av länsstyrelsen. Svenska revisorsamfundet framför motsvarande uppfattning.

Jag delar kommitténs uppfattning att det är mest ändamålsenligt och mest i konsekvens med övrig associationsrättslig lagstiftning att avskrifter av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i förekommande fall sänds in till moderföretagets registreringsmyndighet, dvs. till länsstyrelsen.

Enligt min uppfattning tillgodoses insynsintresset bäst om koncernredovisningshandlingarna sänds in till länsstyrelserna utan särskild anmaning. Givetvis är det, som jag tidigare har understrukit i fråga om årsredovisning, angeläget att företagarna i möjligaste mån besparas besvär. Då det gäller koncernredovisning ligger besväret för företagarna främst i själva upprättandet av handlingarna men knappast i insändandet av dessa till vederbörande länsstyrelse. Det är vidare ett ganska ringa antal koncerner som berörs av de föreslagna reglerna. Att alla koncernredovisningshandlingarna sänds in kan därför inte antas leda till hanteringsproblem hos de mottagande länsstyrelserna. På grund av det anförda ansluter jag mig till kommitténs uppfattning att avskrifter av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse bör sändas in utan anmaning till länsstyrelsen.

Jag delar kommitténs uppfattning att koncernredovisningsbestämmelserna bör utformas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i aktiebolagslagen. Till reglernas närmare innehåll återkommer jag i specialmotiveringen.

Enligt kommittén bör årsredovisning upprättas för varje bokslutspliktigt företag som ingår i en koncern för vilken koncernredovisning skall upprättas, även om företagen var för sig har mindre än tio anställda. Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har gett uttryck för uppfattningen att kravet på årsredovisning i sådana fall kan begränsas till moderföretaget. Svenska byggnadsentreprenörföreningen har ställt sig avvisande till regeln om att företag som ingår i en koncern med minst tio anställda skall avge årsredovisning. Föreningen har hävdat att det förhållandet att ett litet bolag ingår i en koncern inte i och för sig gör en årsredovisning för detta bolag intressant.

Som jag tidigare har framhållit är koncernredovisningen en sammanfattande redovisning som för sin användbarhet bör kompletteras med årsredovisning för moderföretaget. Jag anser därför att årsredovisning bör upprättas för moderföretaget i en koncernredovisningsskyldig koncern, även om moderföretaget har mindre än tio anställda. Vad nu har sagts bör däremot enligt min mening inte gälla i fråga om dotterföretag med färre än tio anställda. En koncernredovisnings upplysningsvärde torde nämligen inte nämnvärt påverkas av om det finns årsredovisning eller ej för mindre dotterföretag i koncernen.

Enligt 10 kap. 3 § fjärde stycket aktiebolagslagen skall auktoriserad revisor finnas i aktiebolag som är moderföretag i en koncern, om balansomslutningen för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger basbeloppet för den sista månaden av resp. räkenskapsår eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal överstigit 200. Jag instämmer i kommitténs uppfattning att även andra moderföretag än aktiebolag bör ha auktoriserad revisor, om koncernen har sådan balansomslutning eller sådant antal anställda som har angetts nu.

2.3.4 S. k. sidoordnade koncerner

Om en fysisk eller juridisk person (exempelvis en icke näringsidkande stiftelse) som inte är skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen har ett bestämmande inflytande över två eller flera bokföringsskyldiga juridiska personer bildar dessa juridiska personer enligt den av kommittén föreslagna terminologin en s. k. sidoordnad koncern. Den fysiska eller juridiska person som har det bestämmande inflytandet över företagen i den sidoordnade koncernen och under vars gemensamma ledning företagen står föreslås bli skyldig att avge koncernredovisning, om den sidoordnade koncernen under det senast förflutna räkenskapsåret har sysselsatt i medeltal minst tio anställda. Kommittén föreslår att redovisningshandlingarna skall sändas in till patent- och registreringsverket.

Enligt kommitténs mening föreligger i sidoordnade koncerner samma risk för manipulationer med företagens ekonomiska ställning och rörelseresultat som då fråga är om ett moder-dotterföretagsförhållande.

Kommitténs förslag att koncernredovisning skall avges för sidoordnade koncerner har utsatts för kraftig kritik. Till de remissinstanser som har avstyrkt att sådana regler nu införs hör bl. a. bokföringsnämnden, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Svenska revisorsamfundet, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges industriförbund och Svenska arbetsgivareföreningen. Å andra sidan finns bland remissinstanserna också den meningen företrädd att man bör gå längre än vad kommittén har föreslagit. Det har bl. a. hävdats att när man talar om en fysisk person i ledningen för en sidoordnad koncern man även bör avse sådana som är närstående till denna person.

För egen del vill jag framhålla att det i och för sig är önskvärt med ökad insyn i och överblick över de företagskombinationer som kommittén har kallat sidoordnade koncerner. Den bristande insynen försvårar totalbilden av en verksamhet som rent faktiskt kan bedrivas av en och samma person. Insynsintresset gör sig särskilt gällande för anställda, borgenärer och det allmänna.

Det är emellertid tveksamt om behovet av insyn kan tillgodoses genom att koncernredovisningsregler nu införs i enlighet med vad kommittén har föreslagit. Bokföringsnämnden, som utgör ett särskilt expertorgan i redovisningsfrågor med god överblick av bokföringspraxis, har funnit att det i hithörande företagskonglomerat saknas koncernstrukturens förutsättningar för att tillämpa gängse regler för upprättande av koncernresultat- och koncernbalansräkningar. Den koncernredovisning som kommittén föreslår för sidoordnade koncerner skulle enligt bokföringsnämnden resultera i ett slags sammanläggningsbalans där inga som helst elimineringar kan göras. Bokföringsnämnden har vidare, liksom Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, understrukit att det varken finns praxis eller nationella eller internationella rekommendationer för koncernredovisning i sidoordnade koncerner.

På grund av det anförda anser jag att förutsättningar saknas för att nu föreslå införande av koncernredovisningsregler för de av kommittén beskrivna sidoordnade koncernerna och liknande företagskombinationer.

Å andra sidan måste övervägas om man inte på annat sätt än genom koncernredovisning redan nu bör förbättra informationen om de i detta avsnitt behandlade företagsgrupperingarna. Som Sveriges industriförbund har anfört i sitt remissyttrande kan av naturliga skäl bl. a. kreditgivare och anställda ha intresse av att veta vilka företag som en fysisk person har ett bestämmande inflytande över. Även för konkurrenterna kan det finnas ett berättigat insynsintresse, nämligen om den fysiska personen använder sig av de företag över vilka han har ett bestämmande inflytande på ett sätt som innebär illojal konkurrens.

Mot denna bakgrund kan det övervägas att föreslå bestämmelser om skyldighet för fysiska personer att till patent- och registreringsverket sända in en förteckning över de företag i vilka de har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Jag har emellertid kommit till uppfattningen att värdet av en sådan uppgiftsplikt inte skulle uppväga de olägenheter som en lagstiftning därom skulle medföra. Här vill jag först och främst betona att de anställdas intresse av insyn i de nu behandlade företagsgrupperingarna i viss utsträckning bör kunna tillgodoses inom ramen för MBL. Det bör också beaktas att en lagstiftning om en sådan uppgiftsplikt som nyss har angivits måste medföra en inte obetydlig ökning av den byråkratiska kontrollapparaten. F. n. förs nämligen inte något register över fysiska personer och deras aktie- eller andelsinnehav. Patent- och registreringsverket saknar därför nu möjlighet att kontrollera en eventuell skyldighet

att upprätta och sända in ifrågavarande förteckningar. Att upprätta och sända in förteckning innebär naturligtvis också besvär för den enskilde. Det är slutligen tveksamt om man genom uppgiftsskyldigheten över huvud taget kan komma åt de missförhållanden som kan förekomma. Uppgiftsskyldigheten skulle kunna kringgås t. ex. genom att den fysiska personen sprider aktierna eller andelarna på honom närstående eller anlitar bulvan.

Jag vill således inte heller föreslå några bestämmelser om skyldighet för fysiska personer att till patent- och registreringsverket sända in förteckning över de företag i vilka de har majoriteten av röstetalet.

2.4 S. k. 50/50-bolag m. m.

2.4.1 50/50-bolag i aktiebolagsrätten

Med 50/50-bolag avser jag en juridisk person i vilken vartdera av två juridiskt fristående ägarföretag har hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar och i vars angelägenheter ägarföretagen endast kan besluta gemensamt. Med 50/50-bolag jämställer jag en juridisk person som ägs av flera än två juridiskt fristående företag under förutsättning dels att inget av ägarföretagen har röstmajoritet i det underordnade företaget och dels att ägarföretagen i avtal bestämt att de endast gemensamt kan besluta i det underordnade företagets angelägenheter. Det utmärkande i fråga om 50/50-bolag och därmed jämställda företag är med andra ord att vart och ett av de överordnade företagen endast har en negativ bestämmanderätt, dvs. en möjlighet att utöva vetorätt i det underordnade företagets angelägenheter.

Vid tillkomsten av aktiebolagslagen gjorde föredragande statsrådet ett uttalande av innebörd att 50/50-bolag skulle omfattas av koncernbegreppet i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (prop. 1975: 103 s. 279). Detta uttalande har utsatts för åtskillig kritik (se LU 1977/78: 8 s. 18). I februari 1978 fick bolagskommittén därför i uppdrag att utreda frågan om en ändamålsenlig utformning av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet i vad avser 50/50-bolag (1979 års kommittéberättelse del II s. 22).

Kommittén har funnit att 50/50-bolag inte bör omfattas av koncernbegreppet då det gäller tillämpningen av koncernredovisnings- och vinstutdelningsregler. Inte heller reglerna om låneförbud eller andra bestämmelser i aktiebolagslagen vid vars tillämpning koncernbegreppet kan ha betydelse påkallar enligt kommitténs uppfattning att 50/50-bolag betraktas som dotterbolag.

Det stora flertalet remissinstanser har lämnat kommitténs uppfattning utan invändning. LO och Svenska fabriksarbetareförbundet anser emellertid att 50/50-bolagen bör omfattas av koncernbegreppet. LO har i sitt remissvar hävdat att redovisningsaspekten inte bör få avgöra huruvida en bolagstyp skall betraktas som tillhörande en koncern eller inte. LO menar i stället att de redovisningsproblem som kan förekomma i samband med 50/50-bolag bör ses som tekniska frågor vilka får lösas genom att bokförings-

nämnden ges i uppdrag att utforma redovisnings- och informationsregler för dessa företag.

För egen del anser jag liksom kommittén att övervägande skäl talar mot att i koncernredovisningssammanhang behandla 50/50-bolag som koncernföretag. Dessa skäl, som kommittén närmare har utvecklat i sitt betänkande, är i huvudsak följande.

- Att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet leder till missvisande koncernredovisningar genom att den grupp företag över vilken ett moderföretag har full bestämmanderätt framstår som större än den i verkligheten är.
- Även från vinstutdelningssynpunkt framstår det som olämpligt att i koncernredovisningen ta med företag som moderbolaget inte har full bestämmanderätt över. Ur koncernens synvinkel är 50/50-bolagets vinstmedel nämligen ännu inte realiserade. Moderföretaget har ju inte möjlighet att på egen hand driva igenom ett beslut om utdelning i 50/50-bolaget. Om man i koncernbalansräkningen tar med de likvida medlen i ett 50/50-bolag, över vilka det aktieägande bolaget inte kan disponera, kan detta vidare i vissa fall ge anledning till felbedömning vid vinstutdelningsbeslut, eftersom koncernens likviditet då framstår som bättre än den verkliga.
- Att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet torde strida mot internationell koncernredovisningpraxis.
- Det pågår en utveckling av metoderna att på ett ändamålsenligt sätt redovisa bl. a. hälftenägda företag. Det skulle vara olämpligt att nu låsa denna utveckling genom att betrakta 50/50-bolag som dotterföretag.

Av de anförda skälen anser jag alltså att 50/50-bolag inte bör omfattas av koncernbegreppet då det gäller tillämpning av koncernredovisningsreglerna i 11 kap. 10 och 11 §§ aktiebolagslagen. Det överordnade bolagets ägarintressen i 50/50-bolaget bör i stället redovisas såsom andra aktier eller andelar. Det utvecklingsarbete som pågår i fråga om lämpliga metoder för redovisning av delägda företag kommer jag att beröra senare (avsnitt 2.4.3).

Bestämmelserna i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen om vinstutdelning i koncerner knyter an till koncernbalansräkningen. Liksom kommittén finner jag det därför naturligt att då det gäller dessa bestämmelser använda samma koncernbegrepp som vid tillämpning av koncernredovisningsreglerna.

När det gäller de övriga regler i aktiebolagslagen som är knutna till begreppet koncern uppehåller jag mig först vid låneförbudet. Bestämmelserna härom i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen innebär bl. a. att aktiebolag inte får låna ut pengar till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i ett annat bolag i samma koncern. Huvudskälet för den regeln är att ett låneförbud annars lätt skulle kunna kringgås genom att ett moderbolag förmår sitt dotterbolag att låna ut pengar till moderbolagets aktieägare.

Som ett skäl som talar för att 50/50-bolagen skall omfattas av koncernbegreppet har anförts följande exempel (LU 1977/78: 8 s. 25). Om koncernförhållande inte skulle anses föreligga mellan ägarebolagen och 50/50-bolaget skulle de förstnämnda kunna låna ut pengar till det senare. 50/50-bolaget skulle därefter i sin tur utan överträdelse av låneförbudet kunna ge penninglån till aktieägare, styrelseledamöter och verkställande direktörer i ägarebolagen.

RSV har i sitt remissyttrande erinrat om den risk för kringgående av låneförbudet som föreligger enligt nämnda exempel. I det angivna exemplet krävs emellertid en överenskommelse mellan flera överordnade bolag, vilket enligt min mening avsevärt minskar risken för kringgående av låneförbudet. Den i exemplet angivna situationen kan f. ö. uppkomma så snart överordnade aktiebolag, även om de är betydligt fler än två, kommer överens om att företa de i exemplet angivna transaktionerna. Enligt min uppfattning är det angivna exemplet inte ett tillräckligt skäl för att laborera med ett särskilt koncernbegrepp i bestämmelserna om låneförbud.

Inte heller i övrigt anser jag att tillräckliga skäl föreligger för att för låneförbudet välja en särlösning enligt vilken 50/50-bolag jämställs med koncernföretag.

Även i andra sammanhang än de nu behandlade är koncernbegreppet av betydelse inom aktiebolagsrätten. Så är fallet när det gäller upplysningsplikt enligt 8 kap. 7 § och 9 kap. 12 §, redovisning enligt 11 kap. 6 § tredje stycket, 7 § första och sjätte styckena samt 13 § andra stycket, förvärv av egen aktie enligt 7 kap. 1 §, inlösen av aktie enligt 14 kap. 9 §, uppgifter i emissionsprospekt enligt 4 kap. 20 och 22 §§, skyldighet att anmäla innehav av aktier enligt 8 kap. 5 § samt revisorsjäv enligt 10 kap. 4 § ABL. Såsom kommittén enligt min mening övertygande har visat finns det inte heller i dessa sammanhang tillräckliga skäl för att räkna 50/50-bolag som koncernföretag.

Jag föreslår alltså att den grundläggande bestämmelsen i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen ändras så att det klart framgår att 50/50-bolag inte skall behandlas som koncernföretag.

På flera områden inom skatterätten där ett koncernförhållande har betydelse gäller ett särskilt, kvalificerat koncernbegrepp som inte omfattar 50/50-bolag. Begreppet dotterbolag används emellertid också utan närmare precisering inom skatterätten. Jag syftar här på regler om överlåtelse av aktier mellan företag i samma koncern, dolda vinstöverföringar och internvinstreserveringar. I dessa fall får det betydelse om 50/50-bolag bör betraktas som koncernbolag. För ett ståndpunktstagande till den frågan fordras skatterättsliga överväganden som ligger utanför ramen för detta lagstiftningsärende. Jag vill i detta sammanhang erinra om att föredragande statsrådet i prop. 1978/79: 210 (s. 165) om ändrad företagsbeskattning uttalat att en ny prövning av frågan om det skatterättsliga koncernbegreppets utformning kan bli aktuell.

Jag delar kommitténs uppfattning att det inte finns tillräckliga skäl att hänföra 50/50-bolag till koncernbolag då det är fråga om en koncern enligt lagen (1975: 1132) om förvärv av hyresfastighet m. m.

Lagstiftningen om försäkringsrörelser, banker och sparbanker är föremål för översyn i särskild ordning. När det gäller dessa företagsformer saknas därför enligt min mening anledning att nu särskilt överväga frågan om 50/50-bolagens behandling.

Slutligen vill jag framhålla att jag senare under året kommer att ta upp frågan om en koncerndefinition i lagen om ekonomiska föreningar.

2.4.2. 50/50-bolag i arbetsrätten

Enligt 4 § lagen (1974: 12) om anställningsskydd får arbetstagare vid beräkning av anställningstid tillgodoräkna sig den sammanlagda anställningstiden hos olika arbetsgivare inom samma koncern. Anställningstidens längd har i sin tur betydelse enligt anställningsskyddslagen bl. a. då det gäller turordningen vid uppsägning på grund av arbetsbrist och vid permittering, företrädesrätten till ny anställning och vid återintagning efter permittering samt uppsägningstidens längd. Enligt förarbetena (prop. 1973: 129 s. 136) är koncernbegreppet i anställningsskyddslagen detsamma som i 1944 års aktiebolagslag (med undantag för att enligt anställningsskyddslagen även andra juridiska personer än aktiebolag kan vara moderföretag).

Enligt lagen (1974: 981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning (studieledighetslagen) har en arbetstagare rätt till ledighet för utbildning, om han de senaste sex månaderna eller sammanlagt minst tolv månader under de senaste två åren har varit anställd hos arbetsgivaren. Vid bestämmande av anställningstid skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos något annat företag inom en koncern som arbetsgivaren tillhör. I motiven (prop. 1974: 148 s. 65) framhålls att samma principer bör tillämpas som i 4 § anställningsskyddslagen då det gäller beräkningen av anställningstidens längd.

Även enligt lagen (1978: 410) om rätt till ledighet för vård av barn, m. m. (föräldraledighetslagen) krävs för ledighet, bortsett från vissa speciella fall då kvalifikationstid inte behövs, att arbetstagaren har varit anställd hos arbetsgivaren de senaste sex månaderna eller sammanlagt minst tolv månader under de senaste två åren. Vid beräkningen av anställningstid tillämpas 4 § anställningsskyddslagen.

Enligt semesterlagen (1977: 480) kan intjänade semesterförmåner följa med vid byte av anställning inom samma koncern. Enligt förarbetena (prop. 1976/77: 90 s. 204) avses med koncern i semesterlagen sådan koncernbildning som faller under koncerndefinitionen i den då gällande aktiebolagslagen (dock med den skillnaden att moderföretaget kan ha annan juridisk form än aktiebolag).

Enligt lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i

aktiebolag och ekonomiska föreningar (LSA) har de anställda i en koncern med minst 25 arbetstagare rätt att utse arbetstagarledamöter i moderföretagets styrelse. Det anges i 3 § andra stycket LSA att med koncern förstås i den lagen svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen eller, såvitt avser ekonomiska föreningar, vid en motsvarande tillämpning av dessa bestämmelser är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra (jfr Ds Ju 1979: 14 s. 67).

I lagen (1976: 355) om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag finns koncernregler med samma innebörd som i LSA.

Koncernbegreppet förekommer inte i MBL:s lagtext. De fackliga rättigheterna enligt denna lag gäller endast mot den fysiska eller juridiska person som formellt utgör arbetsgivare i det aktuella fallet. Enligt förarbetena (prop. 1975/76: 105 bilaga 1 s. 353) till lagen bör ett dotterföretag inte kunna åsidosätta sin förhandlingsskyldighet under hänvisning till att dotterföretaget visserligen fattar de formella besluten men att den verkliga makten ligger hos koncernledningen. Enligt förarbetena (s. 366) bör vidare rätten till information även omfatta material som företaget har tillgängligt och som belyser förhållandena inom koncernen, såvitt materialet i fråga har betydelse för den fackliga verksamheten på den egna arbetsplatsen.

Kommittén har föreslagit att 50/50-bolagssituationen jämställs med koncernförhållande vid tillämpningen av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen. Som skäl för sin ståndpunkt har kommittén i huvudsak anfört att det ter sig naturligt att en arbetstagare som övergår från det ena företaget till det andra får tillgodoräkna sig anställningstid i det företag han lämnar respektive får överflytta semesterförmåner.

Däremot har kommittén ansett att det föreslagna koncernbegreppet i aktiebolagslagen bör få vara bestämmande i LSA. Som skäl för denna ståndpunkt har kommittén anfört att det kan sägas ligga något ologiskt i att 50/50-bolagets anställda skall medräknas i båda ägaraktiebolagen för avgörande av om styrelserepresentation skall föreligga i dessa. 50/50-bolagets anställda har enligt kommittén inte mera samhörighet med det ena än med det andra ägaraktiebolaget. Av detta skäl ter det sig enligt kommittén inte heller berättigat att 50/50-bolagets anställda skall ha rätt att påverka utseendet av arbetstagarledamöter i bägge ägaraktiebolagen. Enligt kommittén har dessutom frågan om 50/50-bolagets behandling vid tillämpning av LSA endast marginell betydelse.

En minoritet inom kommittén har i en reservation hävdat att gällande rätt beträffande koncernbegreppet enligt LSA har den innebörden att ett koncernförhållande föreligger mellan ägaraktiebolagen och 50/50-bolagen samt att det från materiell synpunkt är önskvärt att 50/50-bolagen omfattas av koncernbegreppet enligt LSA.

Under remissbehandlingen har delade meningar förekommit om hur 50/

50-bolagen bör behandlas inom arbetsrätten. En grupp bland remissinstanserna har i huvudsak anslutit sig till kommitténs uppfattning. En annan grupp har instämt i reservationen om att 50/50-bolagen skall behandlas som koncernföretag vid tillämpning av LSA. En tredje grupp har funnit att 50/50-bolagen inte bör anses som koncernföretag vid tillämpning av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen.

För min del gör jag efter samråd med chefen för arbetsmarknadsdepartementet följande bedömning i frågan om den arbetsrättsliga behandlingen av 50/50-bolagen.

Det ligger uppenbarligen ett betydande värde i att begreppet koncern har samma innebörd inom alla olika rättsområden. Därför bör det finnas klara skäl för att välja en särreglering för ett vissst rättsområde, t. ex. det arbetsrättsliga. När man tar ställning till om en särreglering bör göras bör man också beakta att en rättsändring kan få betydelsefulla verkningar, på anställningsskyddslagens område t. ex. i fråga om turordningarna för uppsägning och permittering.

Som kommittén har påpekat och som framgår av remissyttrandena är det f. n. osäkert vad som skall anses vara gällande rätt i fråga om 50/50-bolagen och koncernbegreppet inom det arbetsrättsliga fältet. Inte minst mot den bakgrunden är det svårt att överblicka verkningarna av den särreglering som kommittén har föreslagit. Härtill kommer, som kommittén själv har understrukit, att kommittén inte har haft anledning att gå närmare in på vilket koncernbegrepp som på sikt är det lämpligaste inom arbetsrätten. Den frågan befinner sig f. n. under utredning i flera arbetsrättsliga sammanhang. Anställningsskyddskommittén (A 1977: 01) har sålunda i sitt remissyttrande framhållit att den i anslutning till sin översyn av anställningsskyddslagen kommer att behandla skilda frågor med anknytning till den lagens koncernbegrepp och att det också kan finnas behov av att mer övergripande se över det arbetsrättsliga koncernbegreppet. Nya arbetsrättskommittén (A 1976: 02) har också i sitt utredningsarbete kommit in på frågor kring koncernbegreppet. Även 1978 års semesterkommitté (A 1977: 02) torde få anledning att överväga vilket koncernbegrepp som på sikt bör gälla på semesterrättens område.

Mot denna bakgrund är det enligt min mening för tidigt att nu genomföra en särreglering i anställningsskyddslagen med de därtill anslutande lagarna eller i semesterlagen. Frågan bör övervägas närmare inom ramen för pågående utedningsarbete. Till dess detta arbete har nått resultat bör lagarnas nuvarande koncernbegrepp inte rubbas. Det får under mellantiden ankomma på rättstillämpningen att ta ställning till uppkommande definitionsfrågor.

Även frågan om de s. k. sidoordnade koncernernas ställning på det arbetsrättsliga området (jfr avsnitt 2.3.4) kan tänkas komma upp i det fortsatta utredningsarbetet. Tills vidare torde emellertid med det synsätt

som jag har anlagt här sådana företagsgrupperingar inte bli att räkna som koncerner i arbetsrättsliga sammanhang. I anslutning till vad jag har anfört under 2.3.3 vill jag erinra om att koncernbegreppet inom det arbetsrättsliga området enligt gjorda förarbetsuttalanden är på visst sätt mer vidsträckt än det hittills tillämpade aktiebolagsrättsliga begreppet.

När det slutligen gäller styrelserepresentationslagstiftningen vill jag emellertid ansluta mig till den bedömning som kommittémajoriteten har gjort i fråga om 50/50-bolagen. Eftersom det emellertid inte kan uteslutas att det i dag förekommer fall av styrelserepresentation för anställda som grundar sig på att anställda och arbetsgivare har tolkat gällande rätt så att 50/50-bolagen är dotterbolag vid tillämpning av LSA, behövs det en särskild övergångsreglering. Jag delar nämligen kommitténs uppfattning att man inte genom precisering av koncernbegreppet i aktiebolagslagen bör föranleda någon inskränkning av en faktiskt inrättad arbetstagarrepresentation. Liksom kommittén anser jag därför att det i en övergångsbestämmelse till ändringen i aktiebolagslagen bör stadgas att rätt till styrelserepresentation som har inträtt till följd av en viss tolkning av äldre rätt inte inskränks genom den ändrade bestämningen av koncernbegreppet i aktiebolagslagen.

2.4.3 S. k. intresseföretag

I enlighet med tilläggsdirektiven har kommittén granskat de särskilda problem från redovisnings- och informationssynpunkt som är förknippade med s. k. intresseföretag. Härmed avses fall då ett företag eller en koncern äger en betydande andel i ett annat företag utan att dock andelen är så stor att detta företag utgör dotterföretag.

Kommittén har utgått från att ett företag är ett intresseföretag till ett annat företag om det inte är dotterföretag till detta företag men detta eller den koncern, vari det är moderföretag, äger en andel av företagets kapital eller av rösträtten i företaget som uppgår till minst 20 procent och därjämte innehavet av aktierna (andelarna) representerar en varaktig förbindelse mellan företagen.

Enligt den i Sverige använda metoden för redovisning av aktieinnehav, anskaffningskostnadsmetoden, redovisas i det aktieägande företagets resultaträkning vad som erhålls i utdelning på aktierna, medan å andra sidan förlust i det företag, vari man äger aktier, kan medföra behov av nedskrivning av dessa. Det aktieägande företagets andel i det delägda företagets resultat kommer på detta sätt inte att redovisas direkt. Detta är en brist som har uppmärksammats i svensk litteratur och praxis just i fråga om intresseföretag under de senaste decennierna. Olika metoder för att avhjälpa denna brist genom tilläggsupplysningar i årsredovisningen eller på annat sätt har kommit till användning i större svenska aktiebolags årsredovisningar under senare år. Även kompletterande uppgifter om det kapital i intresseföretagen, som svarar mot det aktieägande företagets innehav, har börjat lämnas.

Kommittén har studerat denna utveckling och även den alternativa metod för redovisning av aktieinnehav, som under senare år har införts i vissa länder för intresseföretagsinnehav. Denna metod är känd under beteckningen "the equity method" (kapitalandelsmetoden).

På basis av sin genomgång av svensk praxis har kommittén angivit riktlinjer för en normering av redovisningen för intresseföretagsinnehav. Kommittén föreslår dock inte några lagregler.

Remissinstanserna har i huvudsak godtagit vad kommittén har anfört om redovisningen av innehav i intresseföretag. Åtskilliga synpunkter framförs dock.

Jag delar kommitténs uppfattning att det inte är befogat att nu lagstifta i dessa frågor. Bokföringsnämnden har förklarat att nämnden kommer att följa utvecklingen av redovisningspraxis i Sverige och utlandet och i mån av behov utfärda nödvändiga riktlinjer. Om det skulle visa sig att redovisningen av innehav i intresseföretag i något avseende behöver lagregleras, förutsätter jag att bokföringsnämnden tar initiativ till sådan lagstiftning.

2.5 Revisorernas verksamhet (BRÅ PM 1978: 2)

2.5.1 Allmänna synpunkter

En av brottsförebyggande rådets (BRÅ: s) arbetsgrupper har inriktat sig bl. a. på vissa yrkesgruppers verksamhet. Arbetsgruppen har i en första promemoria (BRÅ PM 1978: 2) diskuterat revisorernas verksamhet och försökt klarlägga vilka normer som faktiskt gäller på revisorsområdet.

Enligt arbetsgruppen har det i den allmänna debatten gjorts gällande att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt har medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet. Enligt vad arbetsgruppen har kunnat finna har de långtgående påståenden som framförts inte varit grundade. Gruppen har därför inriktat sig på att från mera allmänna utgångspunkter undersöka möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet genom att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. Promemorian innehåller förslag och rekommendationer som dels är ägnade att stärka revisorernas ställning i olika avseenden, dels utvidgar tillsynen över revisorerna och dels innebär en komplettering av de etikregler som revisorsorganisationerna har antagit.

Promemorian har fått ett övervägande positivt mottagande vid remissbehandlingen.

Även jag anser det angeläget att ta till vara alla möjligheter att motverka ekonomisk brottslighet. På revisorsområdet kan detta ske om man såsom anförs i promemorian stärker de kunniga och seriösa revisorernas ställning. Jag vill dock erinra om att 1975 års aktiebolagslag innebar att revisorernas ställning förstärktes och att möjligheterna till insyn i bolagen förbättrades. Motsvarande regler föreslås nu även för andra företag än aktiebolag (se avsnitt 2.3).

Det kan dock finnas skäl att nu vidta vissa lagändringar för att ytterligare stärka revisorernas ställning. I promemorian förs fram förslag till ändringar av bestämmelserna om revision i 10 kap. aktiebolagslagen. Jag kommer att behandla dessa förslag i följande avsnitt.

I promemorian rekommenderas att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsyn på revisorsområdet. Kollegiets organisation är f. n. under utredning. Denna beräknas vara klar under våren 1980. De resursfrågor som aktualiseras av rekommendationen och av nu framlagda förslag på revisorsområdet bör därför prövas senare.

2.5.2 Revisors kompetens

I fråga om aktiebolag finns närmare bestämmelser om revisors kompetens i 10 kap. aktiebolagslagen. Vissa större bolag är skyldiga att ha kvalificerad revision. Dessa bolag indelas i två olika grupper. Den ena gruppen är skyldig att anlita auktoriserad revisor. Den andra måste ha antingen auktoriserad eller godkänd revisor. 10 kap. 3 § aktiebolagslagen innehåller bestämmelser om vilka bolag som tillhör de nämnda grupperna. Frågor om auktorisation eller godkännande prövas av kommerskollegium.

Arbetsgruppen rekommenderar i promemorian att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Som riktpunkt för den slutliga övergången till denna ordning anges den 1 januari 1982, då antalet aktiebolag förutsätts minska kraftigt. Kravet på ett aktiekapital på minst 50.000 kronor slår då igenom även för äldre aktiebolag (se prop. 1976/77: 109 och SFS 1977: 320). Som en första åtgärd rekommenderar arbetsgruppen en bestämmelse med krav på kvalificerad revisor i alla nystartade aktiebolag. Övergångsvis bör enligt arbetsgruppen också fler bestående aktiebolag än nu omfattas av plikt att ha kvalificerad revisor.

När det gäller andra företagsformer än aktiebolag bör enligt arbetsgruppens mening målsättningen vara att all ekonomisk verksamhet som formellt eller reellt kan drivas utan personligt ansvar skall vara underkastad kvalificerad revision.

Arbetsgruppens rekommendation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag har i huvudsak fått ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Några remissinstanser är emellertid kritiska och många kommer med reservationer eller kompletterande förslag.

Enligt min mening är det givetvis en fördel om garantier finns för en sakkunnig revision i företagen. Endast de större aktiebolagen är f. n. skyldiga att anlita kvalificerad revisor. När det gäller ekonomisk brottslighet är emellertid de mindre bolagen ofta mest utsatta. För att förhindra och motverka ekonomisk brottslighet är därför en effektiv och sakkunnig revision även i de mindre aktiebolagen av värde.

När det gäller möjligheterna att nu genomföra en ordning med kvalificerade revisorer i alla aktiebolag är frågan om tillgången på sådana revisorer av central betydelse.

F. n. finns omkring 120.000 aktiebolag. Samtidigt finns drygt 1.800 kvalificerade revisorer, varav omkring 700 är auktoriserade och omkring 1.100 är godkända. En viss årlig ökning av antalet kvalificerade revisorer är att förvänta.

Jag har redan föreslagit krav på kvalificerad revision i vissa fall i andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar (se avsnitt 2.3.2). Vidare kommer jag att senare under året ta upp frågan om kvalificerad revision i ekonomiska föreningar på grundval av förslag härom i departementspromemorian Ds Ju 1979: 14. Jag vill också redan nu förutskicka att jag kommer att ansluta mig till ett förslag om kvalificerad revisor i aktiebolag som inte har full täckning för aktiekapitalet (se avsnitt 2.6.3).

De nu angivna förslagen innebär en väsentlig skärpning av företagens revisionsskyldighet. Med hänsyn till detta och till att tillgången på kvalificerade revisorer f. n. är begränsad anser jag mig inte nu kunna förorda någon ytterligare skärpning av kraven på kvalificerad revision i enlighet med promemorians förslag. Frågan om införande av ett krav på kvalificerad revisor i alla aktiebolag kan emellertid tas upp till förnyade överväganden efter den 1 januari 1982 då antalet aktiebolag kan förväntas ha nedgått väsentligt. Det finns då också möjlighet att beakta erfarenheterna av de nya reglerna om revisionsplikt i andra företag än aktiebolag.

Sammanfattningsvis anser jag alltså att kvalificerad revisor på sikt bör krävas i alla aktiebolag men förordar att frågan om ändring i aktiebolagslagen för att förverkliga denna målsättning får anstå tills vidare.

2.5.3 Registrering av revisor

Ett aktiebolag är skyldigt att anmäla vissa förhållanden som rör bolaget till patent- och registreringsverket. I fråga om bolagets ställföreträdare skall anmälan göras om ställföreträdarens namn, postadress och personnummer (8 kap. 15 § aktiebolagslagen). Uppgifterna tas in i aktiebolagsregistret.

Arbetsgruppen föreslår i promemorian att det i aktiebolagsregistret skall tas in uppgifter om revisorer motsvarande vad som gäller för aktiebolags ställföreträdare.

Förslaget har fått ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Endast tre remissinstanser är kritiska, nämligen kommerskollegium, patent- och registreringsverket samt Svenska företagares riksförbund.

Ett krav på att revisorer skall registreras i aktiebolagsregister har den nackdelen att bolagen och registreringsmyndigheten åsamkas extra arbete och kostnader. Å andra sidan ser jag det som en klar fördel att var och en kan förvissa sig om att revisor har utsetts och att vederbörande är behörig. Det är också en fördel att de praktiska möjligheterna att i olika sammanhang kommunicera med revisorn förbättras. Rent allmänt kan en registrering stärka revisorernas ställning.

Jag är för min del övertygad om att de positiva effekterna av en registre-

ring väl uppväger systemets nackdelar. Det finns också redan nu rutiner för registrering av uppgifter om ett bolags ställföreträdare. Det kan därför inte rimligen medföra någon större extra belastning för bolagen och registreringsmyndigheten att tillhandahålla resp. registrera uppgifter också om revisorerna. Jag förordar alltså att promemorieförslaget genomförs. Vissa övergångsregler kan emellertid behövas. Jag återkommer till dessa i specialmotiveringen.

Den föreslagna uppgiftsskyldigheten bör även avse att revisorn uppfyller de krav som kan gälla för bolaget i fråga om kvalificerad revision (jfr 2 § andra stycket aktiebolagsförordningen, 1975: 1387). Enligt min mening är det däremot att gå för långt att, som föreslås av bl. a. kommerskollegium, kräva att revisorerna skall intyga att registreringsanmälningen är riktig.

Jag återkommer senare till ytterligare en fråga om uppgiftsskyldighet om revisorer i aktiebolag (se avsnitt 2.6.5).

2.5.4 Beteckning på revisors verksamhet

Var och en får i princip utöva revisionsverksamhet här i landet. Formella krav i fråga om en revisors kompetens finns endast för vissa revisionsuppdrag. Så t. ex. krävs det, som tidigare nämnts, kvalificerad revisor, dvs. en av kommerskollegium auktoriserad eller godkänd revisor, för revision av större bolag (se avsnitt 2.5.2). De närmare reglerna om auktorisation eller godkännande av revisor framgår av förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer, revisorsförordningen (omtryckt 1976: 825), samt kommerskollegiets revisorskungörelse (omtryckt i kommerskollegiets författningssamling 1977: 23).

Yrkestiteln revisor är inte förbehållen någon särskild kategori och alltså inte skyddad. Revisorsförordningen innehåller emellertid en straffsanktion, 30 §, mot den som obehörigen ger sig ut för att vara auktoriserad eller godkänd revisor. I syfte att förebygga missbruk av dessa yrkestitlar gäller vidare enligt 11 och 18 §§ revisorskungörelsen ett förbud att i ett revisionsbolags firma ta in orden auktoriserad eller godkänd.

För att stödja de seriösa och kompetenta revisorerna föreslår arbetsgruppen i promemorian en straffsanktionerad regel av innebörd att andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag inte får i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord.

Promemorieförslaget har fått ett blandat mottagande vid remissbehandlingen. Flertalet av de remissinstanser som har yttrat sig i frågan är kritiska och avstyrker förslaget eller uttrycker stor tveksamhet inför den föreslagna ordningen.

För egen del anser jag att förslaget i och för sig stämmer väl med önskemålet om en förstärkning av de kvalificerade revisorernas ställning. Förslaget skulle också medföra att den som vänder sig till en revisionsfirma kunde vara säker på att vissa kvalitetskrav var uppfyllda.

Å andra sidan kan flera invändningar göras mot förslaget. Ordet revision är f. n. ett samlingsbegrepp för olika former av granskningsverksamhet. Också i framtiden kommer arbete som kan betecknas som revision att utföras även av icke kvalificerade revisorer. Även om det på sikt kommer att krävas kvalificerad revision i alla aktiebolag (se avsnitt 2.5.2) utesluter detta inte att till revisor även utses annan än auktoriserad eller godkänd revisor. I både aktiebolag och andra företagsformer kommer extern revision alltså att utföras av revisorer som inte är auktoriserade eller godkända.

Arbetsgruppen har mot denna bakgrund också funnit att det saknas förutsättningar för att skydda titeln revisor. Jag delar i likhet med remissinstanserna denna uppfattning.

Så länge förutsättningar saknas för ett skydd av ordet revisor är det enligt min mening knappast möjligt att införa ett effektivt skydd av ordet revision. Det förefaller också motsägelsefullt att tillåta någon att kalla sig revisor men att hindra honom från att beteckna sitt företag som revisionsbyrå eller dylikt, fastän beteckningen är ett riktigt uttryck för verksamhetens art.

Mot bakgrund av det anförda har jag kommit till den slutsatsen att förslaget om ett skydd för ordet revision inte bör genomföras.

2.5.5 Revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet

Uppdraget som revisor i ett företag ger ofta möjligheter till ingående kännedom om företagets förhållanden. För att tillgodose behovet av sekretess gäller för revisorer i aktiebolag vissa regler om tystnadsplikt och upplysningsskyldighet (10 kap. 13 § aktiebolagslagen).

Tystnadsplikten innebär att en revisor inte till enskilda aktieägare eller utomstående får lämna upplysningar om sådana bolagsangelägenheter som han har fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för bolaget. Bryter revisorn mot tystnadsplikten kan han bli skadeståndsskyldig.

Tystnadsplikten gäller inte i förhållande till bolagsstämman. Gentemot stämman har revisorn en i princip ovillkorlig upplysningsskyldighet. Revisorn är skyldig att till stämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle lända till väsentligt förfång för bolaget.

Arbetsgruppen anser att reglerna om revisorers tystnadsplikt och upplysningsskyldighet bör ändras.

I fråga om tystnadsplikten föreslår arbetsgruppen att bestämmelsen arbetas om efter mönster av 192 § lagen (1955: 183) om bankrörelse. Förslaget innebär att en revisor inte i oträngt mål får yppa något om bolagets angelägenheter.

I promemorian framhålls att brottsutredare och rättsvårdande myndigheter f. n. inte direkt kan utnyttja en revisors vetskap om ett bolags förhållanden. I alltför stor utsträckning förekommer det att en revisor med

hänvisning till skaderekvisitet anser sig böra vägra att lämna begärda upplysningar om bolaget. Förslaget däremot medför enligt arbetsgruppen att revisorn får både möjlighet och skyldighet att göra en intresseavvägning i varje enskilt fall och förfångsrekvisitet påverkar inte längre ensamt bedömningen av om tystnadsplikt finns eller inte. Vid tillämpningen av den föreslagna regeln kan revisorn enligt arbetsgruppen falla tillbaka på den praxis som har utvecklats beträffande banksekretessen.

Remissinstansernas inställning till förslaget om revisorers tystnadsplikt är splittrad. Många instanser godtar förslaget. I stort sett lika många ställer sig avvisande. En skiljelinje går mellan på ena sidan brottsutredande organ och rättsvårdande myndigheter, som är positiva till förslaget, och på den andra sidan företrädare för företagsintressen och revisorer, som intar en kritisk hållning. Från nästan alla håll sägs att ordvalet "i oträngt mål" inte bör användas.

För egen del vill jag i fråga om tystnadsplikten först understryka att jag anser det självklart att revisorns uppgift inte bara är att beakta aktieägarnas intressen. Även samhällets, de anställdas och övriga borgenärers intressen måste beaktas. Det är därför viktigt att revisorn har en självständig ställning i förhållande till styrelsen, verkställande direktören och bolagsstämman.

Enskilda aktieägares och utomståendes behov av uppgifter om bolagets förhållanden bör enligt min mening i första hand tillgodoses av bolagets styrelse och verkställande direktör. Samtidigt är det givet att revisorns ingående kännedom om bolagets förhållanden gör att han i många fall kan framstå som en viktig kunskapskälla.

Resultatet av revisorns granskning skall anges i den revisionsberättelse som revisorn är skyldig att lämna till bolagstämman. Revisionsberättelsen blir offentlig handling och revisorn kan räkna med att berättelsens innehåll kommer till allmän kännedom. Det är genom revisionsberättelsen som revisorn i första hand har att lämna upplysningar om bolagets förhållanden. Såsom arbetsgruppen också framhåller har revisorns skyldighet att göra anmärkning i revisionsberättelsen inte något samband med frågan om hans tystnadsplikt.

Nuvarande regler om tystnadsplikt innebär att en revisor som tidigare nämnts inte får lämna ut uppgifter om bolaget på sådant sätt att bolaget lider skada (prop. 1975: 103 s. 436). Enligt min mening måste – såsom arbetsgruppen också påpekar – även med en mer nyanserad inriktning i fråga om tystnadspliktens utformning det grundläggande vara att revisorn har tystnadsplikt beträffande förhållanden vilkas yppande kan skada det reviderade företaget.

En effektiv och tillfredsställande revision bygger på att företagsledningen visar stor öppenhet mot revisorn. Denna öppenhet från bolagsledningens sida förutsätter att ledningen kan utgå från att revisorn inte opåkallat lämnar upplysningar om bolagets förhållanden till aktieägare och utomstående. Detta är enligt min mening en viktig omständighet.

Om man som arbetsgruppen föreslår arbetar om lagstiftningen efter mönster av banksekretessen, talar mycket för att företagsledningens öppenhet mot revisorn minskar. Detta bidrar självfallet inte till en effektiv revision. Härtill kommer att förutsättningarna för en revisors tystnadsplikt ofta skiljer sig från vad som gäller beträffande banksekretessen, som endast avser att skydda enskildas förhållanden. Det finns alltså risk för att praxis beträffande banksekretessen inte skulle ge revisorn tillräcklig ledning i det enskilda fallet.

Mot bakgrund av de skäl som jag nu har redogjort för känner jag tveksamhet inför den i promemorian angivna lösningen.

En annan och måhända bättre lösning, som förts fram av flera remissinstanser, går ut på att man så långt möjligt preciserar de situationer där det finns anledning att mildra revisorns tystnadsplikt. Innehållet i promemorian ger emellertid enligt min mening knappast underlag för sådana preciseringar.

Kommerskollegium anser att frågan om revisorers tystnadsplikt bör underkastas en noggrannare utredning. Enligt kollegiets mening kan en sådan utredning ske inom ramen för en ökad aktivitet från kollegiets sida.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att arbetsgruppens förslag beträffande revisorers tystnadsplikt inte f. n. bör genomföras. Jag förordar alltså att nuvarande ordning bibehålls tills vidare.

Den tystnadsplikt som jag nu har behandlat gäller som nämnts inte i förhållande till bolagsstämman. Revisorn är skyldig att till stämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle lända till väsentligt förfång för bolaget.

Arbetsgruppen föreslår att revisorn skall ha en upplysningsskyldighet även i förhållande till medrevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare. Arbetsgruppen framhåller att förslaget har visst stöd i lagens förarbeten (prop. 1975: 103 s. 437). Enligt arbetsgruppen har praxis emellertid inte ännu utvecklats på förutsatt sätt och en lagändring är därför nödvändig.

Arbetsguppen anser det inte nödvändigt att den föreslagna utvidgade upplysningsskyldigheten begränsas av ett förfångsrekvisit. Revisorer och granskare har nämligen tystnadsplikt och någon skada för bolaget kan därför inte uppkomma av att de informeras. Även konkursförvaltaren kan enligt arbetsgruppen informeras utan skada för bolaget.

Vid remissbehandlingen har förslaget tillstyrkts eller lämnats utan erinran av praktiskt taget samtliga remissinstanser. Även jag ansluter mig till förslaget och förordar att bestämmelsen om revisorers upplysningsskyldighet ändras på sätt föreslagits i promemorian.

2.5.6 Etiska regler

Det finns f. n. fyra organisationer som arbetar för yrkesrevisorernas intressen, nämligen Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Svenska

revisorsamfundet, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund. De tre förstnämnda av dessa organisationer har antagit etiska regler, som ledmöterna i organisationen har att följa.

Arbetsgruppen rekommenderar i promemorian revisorsorganisationerna att komplettera sina etiska regler med uttalanden av följande innebörd:

1. En revisor har, på grund av den ställning som i fråga om revision getts honom i lagstiftningen, plikter även mot allmänheten och det allmänna.

2. En revisor skall, inom ramen för sitt revisionsuppdrag, verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt, tar hänsyn till aktieägare, borgenärer, anställda och övriga intressenter samt även i övrigt iakttar god affärssed.

3. En revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag, vare sig förfarandet riktar sig mot en enskild eller mot det allmänna, och inte heller aktivt medverka i förberedelser som enligt vad revisorn vet eller har grundad anledning anta syftar till sådana handlingar. Vad nu sagts skall icke utgöra hinder för en revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Det medför ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen.

Vid remissbehandlingen har rekommendationen överlag fått ett positivt mottagande vad gäller de två första reglerna. Den tredje regeln har däremot kritiserats av nära nog samtliga remissinstanser.

Jag vill för min del understryka vikten av att det finns etiska regler på revisorsområdet där revisorernas skyldigheter mot såväl allmänheten som det allmänna slås fast. Reglerna bör även i övrigt utformas så, att revisorernas ansvar i olika avseenden kommer till uttryck. Jag saknar emellertid anledning att här gå närmare in på reglernas innehåll. Liksom hittills får det ankomma på revisorsorganisationerna själva att utforma etiska regler för sina ledamöter. Jag kommer emellertid att noga följa utvecklingen på detta område.

2.6 Förstärkt skydd för det bundna aktiekapitalet (BRÅ PM 1979: 5)

2.6.1 Allmänna synpunkter

En särskild arbetsgrupp inom BRÅ har haft i uppgift att pröva möjligheterna att genom lagstiftning förebygga missbruk av aktiebolagsformen.

Enligt arbetsgruppen har det under senare år kommit flera rapporter om att aktiebolagsformen har använts för ekonomisk brottslighet. Uppgifterna tyder enligt arbetsgruppen på att regelsystemet i aktiebolagslagen till skydd för bolagets aktieägare, borgenärer, anställda och andra intressenter är bristfälligt. Gruppen har därför inriktat sig på att från främst brottsförebyggande utgångspunkter undersöka möjligheterna att förbättra den nuvarande ordningen. Promemorian innehåller förslag dels om en skärpning av

bestämmelserna om likvidation och av kontrollen av företag där aktiekapitalet delvis har gått förlorat, dels om åtgärder mot illojala förfaranden inför en förestående likvidation eller konkurs genom byten av bolagets firma, säte och styrelse och dels om åtgärder för att påskynda avvecklingen av s. k. skrivbordsbolag och vilande bolag.

Promemorian har fått ett mycket blandat mottagande vid remissbehandlingen.

Jag anser det angeläget att så långt möjligt förebygga missbruk av aktiebolagsformen. Flera av de förslag som förs fram i promemorian kan emellertid enligt min mening förväntas ha endast mindre effekter när det gäller att motverka den ekonomiska brottsligheten. Berättigad hänsyn måste också tas till de ekonomiska intressen som finns i en lojalt bedriven affärsverksamhet. Självfallet är det också angeläget att motverka onödig byråkrati. Från dessa utgångspunkter anser jag att flera av promemorieförslagen inte är godtagbara. Jag kommer att i följande avsnitt behandla de olika promemorieförslagen var för sig.

2.6.2 Likvidation

Aktieägarna i ett bolag är inte personligen ansvariga för bolagets skulder. Av hänsyn till bolagets borgenärer innehåller aktiebolagslagen regler till skydd för det kapital som har bundits i bolaget, främst aktiekapitalet.

Aktiekapitalet kan gå helt eller delvis förlorat, om bolagets verksamhet går med förlust. För att i denna situation skydda bolagets borgenärer finns bestämmelser om tvångslikvidation i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Om aktiekapitalet har gått förlorat till mer än 2/3 kan bolaget bli skyldigt att träda i likvidation. I denna situation åligger det styrelsen att upprätta en särskild likvidationsbalansräkning. Visar det sig att bristen i aktiekapitalet överstiger 2/3, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämman hänskjuta frågan om bolaget skall träda i likvidation. Om inte stämman beslutar om likvidation, får bolaget respit till den ordinarie bolagsstämman under nästa räkenskapsår. Fastställs inte vid denna stämma en balansräkning som visar att det egna kapitalet uppgår till *halva* aktiekapitalet skall styrelsen, om stämman inte beslutar om likvidation, ansöka om tvångslikvidation hos vederbörande tingsrätt. Bolaget kan undgå beslut om tvångslikvidation genom att under ärendets handläggning visa att likvidationsanledningen har upphört.

Arbetsgruppen föreslår en skärpning av reglerna om tvångslikvidation. I förslaget behålls själva utgångspunkten för tvångslikvidationsreglerna, nämligen att aktiekapitalet har gått förlorat till mer än 2/3.

När det gäller styrelsens skyldighet att agera vid befarad kapitalbrist påpekar arbetsgruppen att lagrummets nuvarande lydelse har vållat missförstånd om lagens innebörd. Därför föreslås i promemorian en uttrycklig bestämmelse om att det åligger styrelsen att, när helst anledning föreligger

till antagande att bolagets eget kapital understiger 1/3 av det registrerade aktiekapitalet, ofördröjligen upprätta en särskild balansräkning som visar bolagets ställning.

Remissinstansernas inställning till förslaget är överlag positivt. Även jag ansluter mig till förslaget och förordar att bestämmelsen om styrelsens skyldighet att agera vid befarad kapitalbrist ändras på sätt som har föreslagits i promemorian.

Arbetsgruppen föreslår vidare en återgång till kravet i 1944 års aktiebolagslag, nämligen att ett bolag som har förlorat mer än 2/3 av aktiekapitalet inom viss tid måste förete *full* täckning av aktiekapitalet för att bolaget skall undgå skyldighet att träda i likvidation. Kravet på full täckning bör enligt arbetsgruppens mening kunna införas med hänsyn till möjligheterna att göra aktieägartillskott.

Arbetsgruppen framhåller dessutom i promemorian att det inte är försvarligt att ett bolag under en följd av år driver verksamhet med ett aktiekapital som saknar täckning. I promemorian föreslås därför att, om bolagsstämman för andra året i följd fastställer en balansräkning som utvisar att aktiekapitalet har gått förlorat till 1/3, stämman samtidigt skall pröva frågan om bolaget skall träda i likvidation. Stannar stämman för att fortsätta verksamheten får bolaget respit till ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår. Vid denna stämma måste full täckning finnas för det registrerade aktiekapitalet för att bolaget skall undgå likvidationsskyldighet.

Under remissbehandlingen har de angivna promemorieförslagen fått ett blandat mottagande. Flertalet remissinstanser har intagit en kritisk hållning till förslagen.

Frågan om täckning av förlorat aktiekapital prövades vid aktiebolagslagens tillkomst år 1975 (prop. 1975: 103 s. 217). Kravet på full täckning bedömdes då som alltför strängt med hänsyn till främst kapitalproblemen i nystartade företag, företagens möjligheter att på kort tid få tillgång till nytt riskvilligt kapital och effekterna för kapitalägare och anställda i företaget.

Mot bakgrund bl. a. av de senaste årens utveckling är det angeläget att man inte försämrar företagens möjligheter att i ett för företaget besvärligt ekonomiskt läge säkra sysselsättningen för de anställda. Problemen är här givetvis särskilt framträdande i nystartade företag och företag som är inne i ett expansivt utbyggnadsskede. En annan viktig faktor i sammanhanget är den rådande knappa tillgången på riskvilligt kapital i samhället. Möjligheterna att på kort tid täcka hela bristen i aktiekapitalet kan i många fall vara mycket begränsade. Även i ett längre perspektiv kan ett absolut krav på full täckning orsaka svårigheter för den lojala företagsamheten. Detta innebär att jag i huvudsak delar den bedömning av frågan om täckning av förlorat aktiekapital som gjordes i 1975 års lagstiftningsärende. Jag är därför inte beredd att tillstyrka promemorieförslaget i den delen. Jag är heller inte beredd, främst av hänsyn till sysselsättningsaspekterna, att

godta förslaget om en begränsad tidsfrist för fortsatt verksamhet för företag som inte har full täckning för aktiekapitalet.

Vad jag nu har sagt innebär att nuvarande ordning bibehålls i fråga om täckning av förlorat aktiekapital.

Jag vill här nämna att frågor rörande frivillig likvidation f. n. övervägs i samband med den fortsatta översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Enligt vad jag har inhämtat kan översynsarbetet i denna del förväntas resultera i en promemoria från brottsförebyggande rådet under våren 1980 med förslag till åtgärder mot missbruk av likvidationsinstitutet.

2.6.3 Kvalificerad revisor m. m.

I fråga om aktiebolag finns närmare bestämmelser om revisors kompetens i 10 kap. aktiebolagslagen. En redogörelse för dessa bestämmelser har jag lämnat tidigare (se avsnitt 2.5.2).

Arbetsgruppen anser att kvalificerade revisorer på sikt bör krävas i alla aktiebolag. Under en övergångstid bör emellertid en prioritering göras så att det beräknade tillskottet av kvalificerade revisorer sätts in där revisorerna gör mest nytta. Enligt arbetsgruppens mening bör därför en kvalificerad revisor finnas i de aktiebolag som bevisligen är i riskzonen på det sättet att en del av det registrerade aktiekapitalet har gått förlorat.

På grund av det sagda föreslår arbetsgruppen att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad eller godkänd, om det enligt den senast fastställda balansräkningen inte finns full täckning för bolagets registrerade aktiekapital.

Promemorieförslaget har fått ett övervägande positivt mottagande vid remissbehandlingen.

Jag har tidigare (avsnitt 2.5.2) framhållit att kvalificerade revisorer på sikt bör finnas i alla aktiebolag. Jag har emellertid också påpekat att tillgången på kvalificerade revisorer f. n. är begränsad. I denna situation är det angeläget att de resurser som finns på revisorsområdet tas till vara på bästa sätt.

När ett bolag inte har full täckning för aktiekapitalet är detta självfallet ofta ett tecken på att bolaget har finansiella svårigheter. Från revisorshåll har vid remissbehandlingen påpekats att ett byte av revisor i en sådan situation kommer väl sent och inte alltid är av godo. Jag har förståelse för dessa synpunkter men är samtidigt övertygad om att förekomsten av en effektiv och sakkunnig revision i bolaget kan vara ett verksamt medel när det gäller att komma till rätta med bolagets svårigheter. Ett utnyttjande av de kvalificerade revisorernas tjänster i sådana sammanhang som det här är fråga om är därför enligt min mening till fördel för bolaget och dess intressenter. Man kan dessutom på goda grunder anta att kravet på en kvalificerad revisor motverkar ekonomisk brottslighet eller andra otillbörliga beteenden, om bristen i aktiekapitalet har föranletts av någon form av illojal affärsverksamhet.

Mot bakgrund av det anförda förordar jag att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara kvalificerad, om bolagets senast fastställda balansräkning visar att full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital. Om bolagsstämman i denna situation inte utser en kvalificerad revisor, skall länsstyrelsen på anmälan utse en behörig revisor (10 kap. 6 § aktiebolagslagen).

Enligt gällande rätt är det styrelsen som är skyldig att ansöka om tvångslikvidation. Ansökan kan också göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare (13 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen). Revisorns initiativrätt motiverades med att det är angeläget att skyddet för bolagets bundna kapital blir effektivt (se prop. 1975: 103 s. 501).

Revisorns initiativrätt bör enligt arbetsgruppens mening ersättas med en absolut plikt för revisorn att agera. I promemorian föreslås att styrelsen eller revisorn *skall* ge in ansökan om likvidation, om inte bolagsstämman godkänner en balansräkning som utvisar att föreskriven täckning finns för det registrerade aktiekapitalet. Genom ordet "godkänner" markeras enligt arbetsgruppen att det inte är fråga om en balansräkning per balansdagen utan en räkning som avser det aktuella läget på stämmodagen.

Remissinstansernas inställning till förslaget är splittrad.

Jag vill för egen del framhålla att jag anser det viktigt att skyddet för bolagets bundna kapital är effektivt. Det är enligt min mening också viktigt att revisorernas ställning stärks. En absolut plikt för revisorn att agera i de situationer som det här är fråga om rimmar alltså i och för sig väl med min allmänna inställning.

Å andra sidan kan invändningar göras mot den i promemorian föreslagna ordningen. Jag är inte övertygad om att ett genomförande av förslaget kan få mer än på sin höjd marginella effekter när det gäller att motverka missförhållanden. En ansökan om tvångslikvidation för bolaget är en betydelsefull förvaltningsåtgärd. Ansvaret för en sådan åtgärd bör rimligen i första hand åvila bolagets ledning bl. a. med hänsyn till bestämmelserna om personligt betalningsansvar. För revisorn aktualiseras inget sådant ansvar. Enligt min mening ligger det också mycket i vad som har påpekats vid remissbehandlingen, nämligen att en revisor inte bör dras in i en intressekonflikt i en situation där styrelsen anser sig böra fortsätta verksamheten och därmed garantera sysselsättningen för bolagets anställda. Till detta kommer att revisorn enligt nuvarande bestämmelser är skyldig att kontrollera att styrelsen och verkställande direktören har följt aktiebolagslagens bestämmelser.

Mot bakgrund av det anförda har jag kommit till den slutsatsen att arbetsgruppens förslag om en absolut skyldighet för revisorn att agera vid kapitalbrist inte bör genomföras. Jag förordar alltså att nuvarande ordning bibehålls.

I klarhetens intresse anser jag det befogat att, såsom har föreslagits i

promemorian, lagtexten anger att en bedömning av bolagets ställning skall ske på grundval av en balansräkning som avser det aktuella läget på stämmodagen. Jag förordar alltså att promemorieförslaget genomförs på denna punkt.

2.6.4 Byte av firma och säte

I bolagsordningen för varje aktiebolag skall anges bl. a. bolagets firma, dvs. den benämning under vilken verksamheten drivs, samt den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte. Uppgifterna om bolagets firma och styrelsens säte registreras i patent- och registreringsverkets bolagsregister. Ändras bolagsordningen, vilket kan ske genom beslut av bolagsstämman, skall ändringen genast anmälas för registrering och beslutet får inte verkställas förrän registrering har skett.

Arbetsgruppen föreslår att en ändring av bolagsordningen såvitt angår bolagets firma och styrelsens säte skall få registreras endast om ändringen är påkallad av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra särskilda skäl. Vidare skall krävas att ett yttrande företes av en kvalificerad revisor om att det finns full täckning för bolagets registrerade aktiekapital och att såvitt känt någon allvarlig betalningsanmärkning mot bolaget inte har förekommit under det närmast föregående året.

Arbetsgruppen framhåller i promemorian att firmabyten och ändringar i fråga om styrelsens säte ofta ingår som ett led i en rad åtgärder som syftar till att vilseleda bolagets borgenärer och andra intressenter. Firmabyten i illojalt syfte torde vara ojämförligt vanligast i aktiebolag. Problemen med firmabyten och otillbörliga ändringar av styrelsens säte bör därför enligt arbetsgruppen lösas inom aktiebolagslagens ram.

Vid remissbehandlingen har promemorieförslaget fått ett blandat mottagande. Flera remissinstanser godtar förslaget. Ungefär lika många ställer sig avvisande.

Enligt min mening måste utgångspunkten vara att bolagsledningen har full frihet att bedöma när det finns skäl att byta firma eller den ort där styrelsen skall ha sitt säte. Som framhållits i promemorian har emellertid byten av firma och säte ibland förekommit som ett led i en illojal verksamhet. Det är i och för sig motiverat att åtgärder vidtas för att motverka sådana illojala förfaranden (jfr LU 1979/80: 2 s. 30). Jag känner emellertid tveksamhet inför den i promemorian skisserade lösningen för att komma till rätta med de problem som det här är fråga om. Skälen härtill är flera.

Promemorieförslaget medför långt gående inskränkningar av bolagsledningens möjligheter att självständigt bedöma frågor om firmabyte eller ändring av styrelsens säte. Patent- och registreringsverket skall i varje särskilt fall göra en materiell prövning av huruvida förutsättningar finns för att medge byte av firma eller säte. Denna prövning kan, som patentverket självt har framhållit i sitt remissvar, vålla stora praktiska svårigheter. Ofta torde verket få ett bristfälligt underlag för sina överväganden. Verket

skulle också, om förslaget genomförs, behöva en inte ringa resursförstärkning för att kunna arbeta som tillståndsmyndighet.

Vad särskilt gäller kravet på intyg från kvalificerad revisor om att det finns full täckning för bolagets aktiekapital kan detta komma att drabba de seriösa företagen alltför hårt åtminstone så länge inte den ordningen gäller att kvalificerad revisor finns till hands i alla aktiebolag.

Sammanfattningsvis anser jag att det kan befaras att effekterna av den föreslagna ordningen endast skulle ge begränsade fördelar när det gäller att motverka den ekonomiska brottsligheten och andra illojala beteenden men medföra betydande administrativa nackdelar för såväl bolagen som registreringsmyndigheten. Detta hindrar emellertid inte att andra, mindre långtgående åtgärder kan vidtas.

Var styrelsen har sitt säte har praktisk betydelse i en rad hänseenden. Först och främst gäller som bolagets hemvist den ort där styrelsen har sitt säte. På den orten har bolaget alltså att svara i tvistemål. Samma bestämmelser gäller för ansökan om bolagets konkurs. På skatteområdet gäller dessutom att sätesorten är bestämmande för beskattningen av bolaget. I fråga om mervärdeskatt är bolaget skyldigt att inom viss tid underrätta länsstyrelsen om att bolaget har ändrat sätesort.

Mot bakgrund av de bestämmelser som jag nu har redogjort för ligger det enligt min mening nära till hands att i stället för promemorieförslaget välja en lösning som innebär att bolaget blir skyldigt att genast underrätta länsstyrelsen i det län där bolagets styrelse har sitt säte om ett beslut om firmabyte eller ändring av sätesort. Underlåter bolaget att underrätta länsstyrelsen bör detta kunna leda till att beslutet om ändring av bolagsordningen vägras registrering.

En sådan ordning som jag nu har angett bör kunna få positiva effekter när det gäller att motverka illojala beteenden i sådana sammanhang som det här är fråga om. För bolagen och registreringsmyndigheten kan den ifrågasatta underrättelseskyldigheten inte rimligen medföra någon större belastning. Jag förordar därför att den av mig angivna ordningen genomförs.

Flera av problemen med firmabyten och ändringar av styrelsens säte hänger enligt min mening samman med aktiebolagsregistrets nuvarande uppbyggnad. Det är bl. a. en allvarlig olägenhet att aktiebolagsregistret inte annat än undantagsvis ger någon möjlighet att söka på person. Genom en överföring av aktiebolagsregistret på maskinläsbart medium för att möjliggöra slagningar på bl. a. fysiska personers namn skulle enligt min mening mycket vara vunnet också beträffande sådana illojala förfaranden som det här är fråga om. Enligt vad jag har inhämtat från patent- och registreringsverkets bolagsbyrå kommer det framdeles att finnas tekniska möjligheter till detta.

Jag vill i detta sammanhang också erinra om att statskontoret nyligen till budgetdepartementet har lämnat en rapport (nr 1979: 28) Organisationsre-

gister. Rapporten utgör en förstudie av förutsättningarna att förenkla och förbättra uppgiftsinsamling, registrering och avisering av data om företag och organisationer. I rapporten visas vilka myndigheter och organisationer som registrerar uppgifter om företag m. fl. och vilka uppgifter av baskaraktär som finns i registren. Rapporten innehåller förslag till åtgärder i syfte att åstadkomma förenklingar och förbättringar i uppgiftslämnandet och registreringen av basinformation om företag samt i utbytet av sådan information mellan registren. I rapporten belyses vidare frågan om att inrätta ett s. k. basregister över företag och organisationer.

2.6.5 Byte av styrelse m. m.

Ett aktiebolag är skyldigt att anmäla vissa förhållanden som rör bolaget till patent- och registreringsverket. I fråga om bolagets ställföreträdare skall anmälan göras om ställföreträdarens namn, postadress och personnummer. Även den som anmälningen gäller har rätt att göra anmälan (8 kap. 15 § aktiebolagslagen). Uppgifterna tas in i aktiebolagsregistret.

Arbetsgruppen framhåller att det inte är ovanligt med förändringar i bolagets ledning inför en förestående likvidation eller konkurs. Inte sällan ställs myndigheterna inför det problemet att det inte finns någon som kan företräda bolaget. Ledamöterna av den styrelse som finns registrerad i aktiebolagsregistret kan uppvisa ett formellt riktigt protokoll, som visar att deras uppdrag har upphört för länge sedan fastän någon anmälan därom inte har gjorts till aktiebolagsregistret. Någon ny styrelse har såvitt känt inte utsetts.

Arbetsgruppen föreslår i promemorian att ett aktiebolag varje år i samband med att bolaget sänder in sin årsredovisning till patentverket skall bifoga en aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter, verkställande direktör, suppleanter och firmatecknare med uppgift om deras postadresser och personnummer.

Vid remissbehandlingen har promemorieförslaget fått ett övervägande positivt mottagande. Några remissinstanser vill dock gå längre än förslaget och menar att en avgående styrelseledamot bör vara skyldig att själv anmäla sin avgång för att undvika att bli solidariskt ansvarig för bolagets förbindelser.

För egen del anser jag att promemorieförslaget utgör en rimlig avvägning mellan myndigheternas behov av kontrollinstrument och de krav som lämpligen kan ställas på ett bolag och dess ställföreträdare. Jag förordar alltså att den i promemorian föreslagna ordningen genomförs. Vissa övergångsregler kan emellertid behövas. Jag återkommer till dessa i specialmotiveringen.

Jag har tidigare (se avsnitt 2.5.3) anslutit mig till en ordning av innebörd att det i aktiebolagsregistret skall tas in uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller för aktiebolags ställföreträdare. Enligt min mening är det viktigt att den uppgiftsskyldighet som nu är i fråga också omfattar ett

aktiebolags revisorer. Jag förordar alltså att det införs en skyldighet för aktiebolag att varje år senast en månad efter ordinarie bolagsstämma sända in en aktuell förteckning över bolagets revisorer med uppgift om deras postadresser och personnummer.

Uppgifterna i de nu föreslagna förteckningarna bör inte registreras i aktiebolagsregistret. Avsikten med uppgiftsskyldigheten är inte heller att belasta patentverket med en kontinuerlig kontroll av att registret innehåller aktuella uppgifter. Patentverket får dock möjligheter att göra vissa stickprovskontroller genom att jämföra bolagsregistrets innehåll med de aktuella förteckningarna. Om det härvid visar sig att bolagsregistrets innehåll är inaktuellt får patentverket förelägga bolaget att för registrering sända in aktuella uppgifter.

2.6.6 Låneförbudet

Genom en ändring år 1973 i 1944 års aktiebolagslag infördes regler om förbud för aktiebolag att lämna lån till aktieägare m. fl. Reglerna om låneförbud har med vissa justeringar förts över till 12 kap. 7–9 §§ i 1975 års aktiebolagslag och har därefter ändrats i vissa avseenden år 1977 (se prop. 1977/78: 41).

Låneförbudet innebär att aktiebolag inte får lämna penninglån till personer inom en viss angiven krets. Låneförbudet gäller inte lån som har lämnats innan lagstiftningen om låneförbud trädde i kraft den 6 juni 1973. I en särskild förteckning samt i balansräkningen skall dock lämnas uppgift även om äldre lån under förutsättning att lånet är av sådant slag som avses med låneförbudsbestämmelserna (se prop. 1973: 93 s. 146).

Det finns enligt arbetsgruppen anledning befara att i många vilande bolag och skrivbordsbolag aktiekapitalet på tillgångssidan motsvaras endast av en fordran på aktieägaren. Gamla lån torde även vara vanligt förekommande i rörelsedrivande fåmansbolag. Genom att lagstiftningen om låneförbud inte gavs någon retroaktiv tillämpning kan lån som i dag inte skulle kunna beviljas utan länsstyrelsens dispens stå ute i all framtid. Enligt arbetsgruppens mening bör åtgärder nu vidtas för att återföra sådana utlånade medel till bolaget åtminstone så att full täckning erhålles för aktiekapitalet.

Arbetsgruppen föreslår i promemorian att ifrågavarande gamla lån skall betalas tillbaka till bolaget senast vid utgången av år 1981 till den del som behövs för att bolagets registrerade aktiekapital skall vara till fullo täckt. Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek skall lånet inte anses ha något värde. Fullgörs inte återbetalningsskyldigheten skall lånet fr. o. m. den 1 januari 1982 anses strida mot de nuvarande låneförbudsreglerna i aktiebolagslagen och straffansvar alltså kunna komma i fråga för de ansvariga. Länsstyrelsen föreslås på samma sätt som vid nya lån kunna meddela dispens från återbetalningsskyldigheten.

Under remissbehandlingen har promemorieförslaget utsatts för omfattande kritik.

Även jag är kritisk till den föreslagna ordningen. När regler om låneförbud infördes år 1973 framhölls (prop. 1973: 93 s. 91) att det bundna kapitalets funktion i ett bolag inte kan uppfyllas på ett tillfredsställande sätt om det är möjligt för företagsledningen och aktieägarna att ta det bundna kapitalet i anspråk genom lån. Samtidigt betonades att lån som lämnats före lagstiftningens ikraftträdande inte berördes av förbudet (prop. 1973: 93 s. 145).

Enligt min mening kan en återbetalning av ifrågavarande gamla lån i många fall tänkas leda till svårigheter för både låntagarna och företagen. Promemorian ger knappast underlag för en bedömning av hur pass omfattande dessa svårigheter kan tänkas bli. Promemorian visar inte heller på ett tillfredsställande sätt behovet av en ändring beträffande dessa lån. Att nu införa en skyldighet att återbetala dessa lån innebär enligt min mening en form av retroaktiv lagstiftning, som inte kan komma i fråga utan mycket starka skäl. Sådana skäl har enligt min mening inte lagts fram. Jag anser alltså att promemorieförslaget inte bör genomföras och förordar att nuvarande ordning bibehålls.

2.6.7 Vilande bolag och skrivbordsbolag

År 1973 beslöts att alla aktiebolag måste ha ett aktiekapital på minst 50 000 kronor. Bolag som har bildats före den 6 juni 1973 fick dock anstånd till utgången av år 1978 med att höja sitt aktiekapital till detta belopp. Övergångstiden har sedan förlängts till utgången av år 1981 (se prop. 1976/77: 109). Bolag, vars registrerade aktiekapital inte uppgår till 50 000 kronor vid utgången av år 1981, skall avföras ur aktiebolagsregistret och är därmed upplösta.

Arbetsgruppen framhåller i promemorian att avvecklingen av 5 000-kronorsbolagen går långsamt. Det finns enligt arbetsgruppen starka skäl av bl. a. brottsförebyggande natur som talar för att man redan nu aktivt bör försöka få till stånd en avveckling av de inte rörelsedrivande bolagen. En effektiv åtgärd är att ålägga bolagen en så pass hög registerhållningsavgift att den gör det motiverat att avveckla de vilande bolagen och skrivbordsbolagen. De intäkter som på detta sätt tillfaller staten bör enligt arbetsgruppen lämpligen användas för en effektivisering av aktiebolagsregistret.

I syfte att påskynda avvecklingen av vilande bolag och skrivbordsbolag och att finansiera en upprustning av aktiebolagsregistret föreslår arbetsgruppen därför att alla aktiebolag årligen skall erlägga en s. k. registerhållningsavgift. Avgiften bör enligt arbetsgruppen vara i storleksordningen 1 000 kr. per kalenderår och bolag.

Vid remissbehandlingen har promemorieförslaget fått ett blandat mottagande.

För egen del vill jag framhålla att det nu återstår mindre än två år av den övergångstid som gäller för 5 000-kronorsbolagen. De bolag som inte har höjt sitt aktiekapital till 50 000 kronor vid utgången av år 1981 kommer att

upplösas. Även om den frivilliga avvecklingen av 5 000-kronorsbolagen går tämligen långsamt anser jag därför att det saknas anledning att vidta ytterligare åtgärder för att påskynda avvecklingen av dessa bolag. När det gäller promemorieförslaget om en registerhållningsavgift anser jag det dessutom osannolikt att en årlig avgift av 1 000 kronor kan påskynda avvecklingen av ett bolag som verkligen används i illojala syften.

Mot bakgrund av det anförda har jag kommit till den slutsatsen att promemorieförslaget om en registerhållningsavgift för det angivna ändamålet inte bör genomföras.

När det gäller frågan om en effektivisering av aktiebolagsregistret får jag hänvisa till handelsdepartementets bilaga i budgetpropositionen (prop. 1979/80: 100 bil. 14 s. 99).

2.7 Nyemission av aktier till underkurs m. m.

Enligt 1 kap. 1 § aktiebolagslagen skall aktierna i ett aktiebolag lyda på lika belopp. Vid bildandet av ett aktiebolag gäller enligt 2 kap. 2 § bl. a. att betalningen för aktierna inte får understiga det nominella beloppet.

I 4 kap. 1 § föreskrivs att bestämmelserna i 2 kap. 2 § äger motsvarande tillämpning vid nyemission, dvs. när aktiekapitalet ökas genom att aktier tecknas mot betalning. Vid fondemission, dvs. när nya aktier ges ut utan någon betalning eller de gamla aktiernas nominella belopp höjs utan någon ny betalning, måste man enligt samma paragraf till aktiekapitalet föra över minst ett belopp som motsvarar summan av de nya aktiernas nominella belopp resp. den sammanlagda höjningen av aktiernas nominella belopp.

Frågan om nyemission av aktier till underkurs behandlades under förarbetena till den nya aktiebolagslagen. I prop. 1975: 103 uppehöll sig föredragande statsrådet vid frågan med anledning av att Svenska bankföreningen och Sveriges industriförbund hade hemställt om undantag från förbudet mot emission till underkurs vid nyemission mot kontantbetalning. De båda organisationerna hade framhållit att förbudet mot underkursemission medförde olägenheter när aktierna i ett börsregistrerat bolag var noterade under eller omkring pari. Ett sådant bolag hade då inte möjlighet att anskaffa kapital genom nyemission, eftersom emissionskursen måste sättas så högt att en emission inte kunde placeras på marknaden.

Föredragande statsrådet framhöll med anledning av skrivelsen (prop. 1975: 103 s. 222) att det var av central betydelse att aktiekapitalet verkligen tillfördes bolaget. Utgångspunkten måste vara att tillgångar motsvarande aktiernas nominella belopp tillfördes bolaget för att aktiekapitalet och det övriga bundna egna kapitalet på ett tillfredsställande sätt skulle kunna fullgöra sin funktion som säkerhetsfaktor för bolagets borgenärer.

Som skäl mot att införa en möjlighet till underkursemission framhöll föredraganden vidare att det praktiska behovet av en sådan möjlighet var litet och att det var osäkert om aktiemarknaden skulle ställa sig positiv till

en underkursemission, eftersom en sådan lätt kunde uppfattas som en bekräftelse på att bolagets ställning var dålig. Mot bakgrund av de angivna synpunkterna avstyrkte han förslaget om emission till underkurs.

Under riksdagsbehandlingen av aktiebolagspropositionen aktualiserades frågan om underkursemission på nytt genom en motion om att nyemission till underkurs skulle få ske i vissa fall när emission skedde mot kontant betalning. De fall som motionärerna åsyftade var sådana då aktierna i ett börsregistrerat bolag noterades under pari trots att det egna kapitalet enligt en bokföringsmässig värdering kunde beräknas ha ett värde som översteg det sammanlagda nominella beloppet av bolagets aktier.

I sitt betänkande med anledning av propositionen uttalade lagutskottet (LU 1975/76: 4) att det var tänkbart att en emission till underkurs i den speciella situation som motionärerna åsyftade skulle kunna användas som ett medel att stärka ett bolags finansiella ställning genom att åstadkomma en förbättring av relationen mellan eget och främmande kapital, något som i och för sig var angeläget. Utskottet pekade emellertid på att en rad nya finansieringsformer hade införts i aktiebolagslagstiftningen. Vidare ansåg utskottet att underkursemission knappast skulle kunna bli aktuell annat än i sällsynta fall.

Avslutningsvis erinrade utskottet om att reglerna om förbud mot emission av aktier till underkurs hade ställts upp till skydd för borgenärerna, de anställda och aktieägarna i syfte att säkerställa att bolaget vid en nyemission verkligen tillfördes reella tillgångar som minst uppgick till kapitalökningens belopp. Utskottet ansåg att det borde krävas starka skäl för att införa undantag från dessa regler. Eftersom sådana skäl inte fanns i det förevarande fallet, avstyrkte utskottet motionsyrkandet. Riksdagen biföll utskottets hemställan (se även LU 1977/78: 8 och 1979/80: 2).

Som jag har nämnt i inledningen har industriförbundet, bankföreningen och Föreningen Auktoriserade revisorer FAR (i det följande kallade organisationerna) tagit upp frågan om nyemission av aktier till underkurs i en skrivelse till justitiedepartementet 1978-12-04. I skrivelsen hänvisar organisationerna till en promemoria om underkursemission som har upprättats inom industriförbundet (bilaga 11:1) och anför i huvudsak följande. I början av 1970-talet förekom börsnoteringar under pari endast i undantagsfall. Under de senaste åren har emellertid ett flertal av landets större företag under lång tid haft sina aktier noterade under pari. Det har sålunda blivit omöjligt för en mycket betydande grupp företag att öka sitt aktiekapital genom nyemission. Soliditeten i svenska börsföretag är alltför låg. En soliditetsförbättring i industrin är utomordentligt angelägen. Vinstnivån i företagen är ofta inte tillräcklig för den önskvärda förbättringen. Det är därför angeläget med tillskott till det egna kapitalet genom nyemission.

Enligt organisationerna visar analysen i den bifogade promemorian att det inte synes finnas något hinder mot underkursemission från bolagsrättsliga eller teoretiska utgångspunkter. Inte heller finns det skäl att begränsa

underkursdifferensens storlek eller att föreskriva att differensen skall fyllas ut genast eller inom en viss tid.

Organisationerna förklarar att en möjlighet att använda den i Norge och Finland praktiserade metoden med kombinerad ny- och "fond"-emission i praktiken sannolikt skulle lösa problemen för de flesta företag som i dag har sina aktier noterade under eller invid pari. Sålunda torde den s. k. fondemissionsandelen i de flesta fall kunna täckas genom överföring från reservfonden eller genom uppskrivning av anläggningstillgångar. På sikt bör man dock söka en mer generell lösning som gör det möjligt också för företag som inte har kapital eller uppskrivningsmöjligheter att göra underkursemissioner.

Mot bakgrund av det anförda hemställer organisationerna om en förutsättningslös prövning av frågan i hela dess vidd. För det fall departementet inte skulle kunna tillstyrka en lösning som tillåter underkursemission med kvarstående underkursdifferens hemställer organisationerna att underkursemission med omedelbar utfyllnad av differensen från eget kapital blir tillåten.

Därutöver hemställer organisationerna att aktiebolagslagens bestämmelser om nedsättning av aktiekapitalet skall ändras i två avseenden beträffande aktiemarknadsbolag, dvs. bolag vars aktier är noterade på börsen eller på lista som utges av Svenska fondhandlareföreningen. Dels föreslås att kravet att aktiebreven skall fordras in för nedstämpling eller utbyte avskaffas, så att nedsättning kan ske genom en central registreringsåtgärd. Dels föreslås att bestämmelserna om att rätten skall ge tillstånd till vinstutdelning under tre år efter nedsättning av aktiekapitalet ändras så, att tillstånd inte krävs då nedsättning sker utan att det föreligger någon förlustsituation enligt bolagets balansräkning och nedsättningsbeloppet förs över till reservfonden.

De flesta remissinstanserna har tillstyrkt att det införs en möjlighet att emittera nya aktier till underkurs. Endast en remissinstans (LO) har direkt avstyrkt förslaget. När det gäller den närmare utformningen av bestämmelser om underkursemission är remissutfallet splittrat. En del remissinstanser tillstyrker att en rätt till underkursemission införs utan något krav på att differensen mellan emissionsvärdet och det nominella värdet skall täckas. Andra menar att det är nödvändigt att som ett skydd för bolagets eget kapital föreskriva att underkursdifferensen skall täckas omedelbart eller inom en begränsad tid. Från flera håll pekar man på att en ordning som tillåter kvarstående underkursdifferens kan leda till osäkerhet och missuppfattningar i fråga om storleken av bolagets eget kapital, även om det i balansräkningen tas upp en särskild post där underkursdifferensen redovisas.

De remissinstanser som tillstyrker förslaget om underkursemission ansluter sig i allmänhet till tanken att det inte behövs någon lägsta gräns för emissionskursen. Några remissinstanser påpekar att nyemission av aktier

till underkurs kan vara till nackdel för dem som redan har aktier i bolaget. Från något håll föreslås därför att det skall krävas kvalificerad majoritet för beslut om underkursemission. Vidare förordnar någon remissinstans ett förbud mot riktade underkursemissioner.

Förslaget att upphäva bestämmelserna om att aktiebreven skall fordras in för nedstämpling eller utbyte i samband med nedsättning av aktiekapitalet och bestämmelserna om rättens tillstånd till vinstutdelning efter nedsättning i vissa fall tillstyrks av de flesta remissinstanser som har uttalat sig härom. Några remissinstanser avstyrker dock de föreslagna ändringarna och menar att de är omotiverade och kan medföra olägenheter.

Som organisationerna har framhållit medför förbudet mot att emittera aktier till underkurs svårigheter för aktiebolag att anskaffa riskvilligt kapital, om aktierna är noterade under pari. Enligt aktiebolagslagens bestämmelser måste vid en nyemission de nya aktierna lyda på samma belopp som de gamla, och betalningen för de nya aktierna får inte understiga det nominella beloppet. Detta betyder att någon nyemission inte kan genomföras så länge aktierna är noterade under pari. Detsamma gäller i princip när börskursen ligger vid eller strax ovanför pari, eftersom nya aktier i praktiken ofta måste emitteras till en kurs som är lägre än börskursen för att kunna placeras på marknaden.

Denna olägenhet av förbudet mot underkursemission har förstärkts under senare år genom att börskurserna överlag har sjunkit. Under andra hälften av 1970-talet har aktierna i ett flertal börsnoterade företag under kortare eller längre tid varit noterade under pari. Samtidigt har många företag haft ett uttalat behov av kapitaltillskott för att förbättra sin soliditet och möjliggöra nya investeringar.

Teoretiskt kan visserligen ett bolag vars aktier är noterade omkring pari eller lägre genomföra en nyemission, om bolaget först sätter ner aktiekapitalet så att aktiernas nominella värde blir lägre än börskursen. Ett sådant förfarande stöter emellertid på både praktiska och psykologiska svårigheter. I de flesta fall kan man knappast räkna med att denna utväg är något användbart alternativ för att anskaffa riskvilligt kapital.

Inte heller de nya finansieringsformer som har införts i aktiebolagsrätten under 1970-talet erbjuder någon tillfredsställande lösning av kapitalförsörjningsproblemen för bolag vars aktier är lågt noterade på börsen. Dessa finansieringsformer, bl. a. konvertibla skuldebrev och skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning, kan visserligen användas för att åstadkomma en förstärkning av det egna kapitalet på längre sikt. Däremot är de mindre användbara när det gäller att snabbt förbättra relationen mellan eget och främmande kapital.

Det står därför klart att ett avskaffande av förbudet mot nyemission till underkurs skulle kunna vara till fördel för aktiebolag vars aktier är lågt noterade genom att underlätta anskaffningen av nytt kapital. Vid bedömningen av om förbudet kan avskaffas eller mjukas upp måste man emellertid också ta hänsyn till vilka verkningarna kan bli för andra intressenter.

Bland de skäl som har anförts mot att tillåta underkursemission har särskilt framhållits att skyddet för bolagets borgenärer, anställda och aktieägare kan äventyras, om inte det nya aktiekapitalet verkligen tillförs bolaget.

Även jag anser att det är betydelsefullt att inte de bestämmelser som gäller till skydd för bolagets eget kapital luckras upp. Det är angeläget att det kapitaltillskott som sker genom en nyemission verkligen motsvaras av verkliga tillgångar. En nyemission får givetvis inte göras på ett sådant sätt att den bidrar till att urholka aktiekapitalet.

Vad jag nu har sagt innebär emellertid inte att man måste upprätthålla ett absolut förbud mot nyemission av aktier till underkurs. Som organisationerna har framhållit kan en nyemission medföra ett reellt kapitaltillskott även om inte de nya aktierna betalas med fulla nominella beloppet.

Organisationerna har i sin framställning föreslagit en ordning som innebär att man i bokföringen använder två olika aktiekapitalsbegrepp. Det nominella aktiekapitalet tas upp på vanligt sätt. Därefter redovisas som en negativ post den s. k. underkursdifferensen, dvs. skillnaden mellan de nya aktiernas sammanlagda nominella belopp och vad som har betalats för dem. Återstoden utgör bolagets verkliga aktiekapital.

I och för sig kan man på detta sätt göra det möjligt att genomföra en nyemission till underkurs utan att principerna om skydd för det egna kapitalet rubbas. Den föreslagna ordningen medför emellertid vissa olägenheter. Ett system som innebär att man använder sig av två olika aktiekapitalsbegrepp kan lätt leda till osäkerhet och missförstånd. Särskilt för den som inte är närmare förtrogen med bokföring kan det vara svårt att få en klar bild av det värde som aktiekapitalet har. Med ett sådant system blir det också nödvändigt att införa särskilda regler i aktiebolagslagen om vilket aktiekapitalsbegrepp som åsyftas i olika sammanhang där aktiekapitalet är av betydelse, t. ex. i fråga om avsättning till reservfonden och förutsättningarna för likvidation. Enligt min mening är det en klar fördel om man kan finna en lösning som inte medför sådana komplikationer.

En möjlighet att undvika de angivna problemen är, som organisationerna har nämnt, att avskaffa systemet med nominellt aktiekapital och endast räkna med det aktiekapital som verkligen betalas in. Emellertid är systemet med nominellt belopp av så grundläggande betydelse för aktiebolagslagens uppbyggnad att det inte finns skäl att i detta sammanhang överväga någon ändring av de bolagsrättsliga principerna på denna punkt.

Även om man inte ändrar de grundläggande principerna kan man emellertid införa en möjlighet till underkursemission utan att behöva laborera med två olika aktiekapitalsbegrepp, nämligen om man ser till att tillgångar motsvarande det nominella beloppet överförs till aktiekapitalet också när nya aktier emitteras till underkurs.

Som jag nyss har framhållit är det viktigt att inte bestämmelserna om skydd för bolagets eget kapital luckras upp genom bestämmelser om un-

derkursemission. Det är också önskvärt att inte öppna möjlighet att nyemittera aktier till underkurs för bolag vars aktiekapital redan är urholkat. Ett bolag som har förbrukat en stor del av sitt aktiekapital bör inte ha möjlighet att emittera aktier till underkurs för att försöka undvika en nödvändig rekonstruktion eller likvidation. En sådan möjlighet bör enligt min mening finnas bara för företag som har en relativt god ekonomisk situation men som med nuvarande bestämmelser inte kan genomföra en nyemission därför att börsvärdet är för lågt.

Vid bedömningen av om ett bolags ekonomiska situation är sådan att en nyemission bör kunna genomföras är börsvärdet av underordnad betydelse. Enligt min mening finns det inte skäl att vid denna bedömning ge den marknadsmässiga värdering som börskursen ger uttryck åt företräde framför en bokföringsmässig värdering enligt reglerna i aktiebolagslagen och bokföringslagen. Börskurserna påverkas av en rad omständigheter som kan dra ner kursen även på företag som har en solid ställning. Det är inte ovanligt att ett bolags substansvärde är betydligt högre än vad börsvärdet utvisar.

När man bedömer förutsättningarna för en underkursemission bör man därför utgå från en värdering på grundval av gängse redovisningsprinciper. Som jag nyss har berört finns det inte anledning att införa en möjlighet till underkursemission för bolag som visar en svag ekonomisk ställning även vid en bokföringsmässig värdering. Jag anser för min del att en sådan möjlighet bör finnas endast i de fall då ett bolag har en tillräckligt god ställning för att skillnaden mellan aktiernas nominella värde och vad som betalas för dem skall kunna täckas genom överföring av medel från reservfonden eller annat eget kapital. Bolag med sämre ekonomisk situation bör liksom hittills vara hänvisade till att emittera nya aktier först efter nedsättning av aktiekapitalet.

Om underkursdifferensen täcks på det angivna sättet, har frågan om emissionskursens storlek i förhållande till det nominella värdet inte så stor betydelse. Huvudsaken är att den del av de nya aktiernas nominella värde som inte betalas av de nya aktieägarna själva täcks på annat sätt. Vid fondemission, som kan sägas vara en extrem form av underkursemission, är emissionskursen noll, men detta innebär inte någon belastning för företagets soliditet, eftersom aktiekapitalet i samband med fondemissionen tillförs kapital som täcker aktiernas nominella belopp. Det finns alltså inte skäl att föreskriva någon begränsning neråt av emissionskursen.

När det gäller frågan varifrån medel skall tas för att täcka skillnaden mellan det nominella beloppet och emissionskursen anser jag att överföring bör kunna ske såväl från eventuellt förekommande fria fonder eller annat fritt eget kapital som från reservfonden eller annat bundet eget kapital. Liksom vid fondemission bör det vara möjligt att använda medel från en eventuell uppskrivningsfond eller att för ändamålet skriva upp värdet på anläggningstillgångar.

Med de bestämmelser om nyemission som gäller idag kan ett bolag föreskriva att betalning för nya aktier skall ske genom tillskott av apportegendom. Enligt min mening finns det inte anledning att utesluta denna möjlighet i sådana fall då nyemission sker till underkurs. Jag vill dock understryka vikten av att den egendom som skjuts till genom apport verkligen är till nytta för bolaget och att egendomen inte åsätts ett för högt värde. Bestämmelser härom finns i 2 kap. 2 § aktiebolagslagen (jämför 4 kap. 1 §). Vidare föreskrivs i 4 kap. 6 § att en bestämmelse om apport skall tas upp i beslutet om nyemission, att styrelsen skall avge en redogörelse för de omständigheter som kan ha betydelse för att bedöma värdet på apportegendomen och att revisorerna skall yttra sig över redogörelsen. Av 4 kap. 12 § framgår att ett beslut om nyemission inte får registreras förrän all apportegendom har tillförts bolaget. Några föreskrifter som särskilt tar sikte på underkursemissioner torde inte behövas.

Om man i enlighet med det anförda inför en möjlighet till nyemission av aktier till underkurs med krav på omedelbar täckning av underkursdifferensen, blir syftet med organisationernas framställning i allt väsentligt tillgodosett. En sådan ordning medför inte några risker för bolagets eget kapital. Inte heller uppkommer några nackdelar för bolagets borgenärer eller de anställda. Man undgår också de olägenheter med två olika aktiekapitalsbegrepp som skulle uppkomma om man införde en möjlighet att låta underkursdifferensen stå kvar under kortare eller längre tid.

Som några remissinstanser har påpekat kan en möjlighet att emittera aktier till underkurs i vissa fall missgynna gamla aktieägare, åtminstone vid riktade emissioner. Detta visar sig framför allt på det sättet att de nya aktierna ger samma rätt till andel i bolagets tillgångar och vinst som de gamla även om de har köpts för ett lägre pris. Detsamma kan emellertid inträffa om nyemission sker till en kurs som ligger över det nominella värdet. Så snart emissionskursen är lägre än börskursen kan de gamla aktieägarna åsamkas förluster vid riktade emissioner.

Det finns dock redan i dag regler som på olika sätt skyddar de gamla aktieägarna vid en nyemission. Det är aktieägarna själva som beslutar om nyemission och om villkoren för emissionen. För beslut om sådan ökning av aktiekapitalet som kräver ändring av bolagsordningen föreskrivs två tredjedelars majoritet. Om inte annat bestämts har aktieägarna vid en kontantemission företrädesrätt att teckna nya aktier. Den som inte vill utnyttja sin företrädesrätt kan sälja sin teckningsrätt. Sätts företrädesrätten ur spel genom ett beslut om riktad emission, kan det upphävas av domstol, om beslutet är ägnat att bereda otillbörlig fördel åt aktieägare eller någon annan till nackdel för bolaget eller annan aktieägare.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att det inte finns anledning att införa några ytterligare bestämmelser till skydd för de gamla aktieägarna i samband med nyemission till underkurs.

Jag föreslår följaktligen att det i 4 kap. 1 § aktiebolagslagen föreskrivs att

teckning av aktier vid nyemission i börsnoterade bolag får ske mot betalning av lägre belopp än det nominella, under förutsättning att skillnaden mellan vad som skall betalas för de nya aktierna och deras sammanlagda nominella belopp tillförs aktiekapitalet, innan beslutet om nyemission registreras, antingen genom överföring från bolagets eget kapital i övrigt eller genom uppskrivning av anläggningstillgång. De nya bestämmelserna föranleder följdändringar av bestämmelserna om uppskrivning av anläggningstillgångar och om nedsättning av reservfond i 11 kap. 4 § och 12 kap. 4 § aktiebolagslagen. Dessutom bör i en övergångsbestämmelse föreskrivas att reglerna om underkursemission är tillämpliga också vid nyemission i bolag vars aktier är noterade på den s. k. fondhandlarlistan.

Om det införs en möjlighet att emittera nya aktier till underkurs i enlighet med vad jag nu har anfört, minskar behovet av sådana ändringar av reglerna om nedsättning av aktiekapitalet som organisationerna har föreslagit för att underlätta anskaffningen av nytt kapital. Enligt min mening finns det också andra skäl som talar mot de föreslagna ändringarna.

Vad först beträffar frågan om infordrande av aktiebreven för nedsättning eller utbyte i samband med nedsättning av aktiekapitalet anser jag för min del att reglerna härom har en funktion att fylla. Så länge man har kvar en ordning som bygger på ett nominellt aktiekapital bör man inte luckra upp systemet genom att låta kravet på att det gällande nominella beloppet skall finnas angivet på aktiebreven ersättas med en central registrering. Jag kan därför inte tillstyrka förslaget att avskaffa kravet att aktiebreven skall fordras in för nedsättning eller utbyte i samband med nedsättning av aktiekapitalet.

Det andra förslaget från organisationerna innebär som tidigare nämnts att bestämmelserna i 6 kap. 5 § aktiebolagslagen om rättens tillstånd till vinstutdelning under tre år efter nedsättning av aktiekapitalet inte skall vara tillämpliga i sådana fall då nedsättning sker utan att det föreligger någon förlustsituation enligt balansräkningen och nedsättningsbeloppet förs över till reservfonden. I och för sig kan jag hålla med om att vissa skäl talar för att avskaffa kravet på rättens tillstånd i de angivna fallen. Jag anser emellertid att det är önskvärt att såvitt möjligt undvika en långtgående specialreglering av olika situationer. Det kan också ifrågasättas om det är lämpligt att den värdering av bolagets tillgångar och skulder som har gjorts i balansräkningen i vissa fall skall vara avgörande för frågan huruvida vinstutdelning efter nedsättning av aktiekapitalet skall få ske utan rättens tillstånd eller ej. Enligt min mening har det inte visats att bestämmelserna om rättens tillstånd till vinstutdelning i de angivna fallen är förenade med sådana olägenheter att den föreslagna ändringen bör genomföras.

2.8 Särskilda regler för de mindre aktiebolagen

Som jag har nämnt i inledningen har bolagskommittén också lagt fram ett betänkande (SOU 1978: 66) med förslag om en ny bolagsform för de mindre företagen, andelsbolag. Bakgrunden till kommittéförslaget är de önskemål som har förts fram vid olika tillfällen om att man för de mindre företagen skapar en särskild bolagsform som i likhet med aktiebolaget ger delägarna rätt att driva verksamhet utan personlig ansvarighet men som bättre än aktiebolagsformen är anpassad till de mindre företagens intressen.

Kommitténs förslag till andelsbolagslag ansluter nära till aktiebolagslagen. En skillnad är emellertid att andelarna i ett andelsbolag inte skall kunna överlåtas lika fritt som aktier. Vidare föreslås ett starkare minoritetsskydd än i aktiebolag. Samtliga bolagsmän får en vidsträckt rätt till insyn i andelsbolagets förvaltning. Lägsta andelskapital föreslås bli 20 000 kr. Samtidigt föreslås att den undre gränsen för aktiekapital, som f. n. är 50 000 kr., skall höjas till 125 000 kr.

Vid remissbehandlingen har bolagskommitténs förslag mötts av betydande invändningar. Till de remissinstanser som från olika utgångspunkter har framfört kritik hör även småföretagarnas organisationer.

Med anledning av remisskritiken beslöt den dåvarande regeringen i början av år 1979 att inte lägga fram något förslag på grundval av bolagskommitténs förslag till andelsbolagslag. Frågan om särskilda och enklare regler för de mindre företagen skulle emellertid övervägas ytterligare inom justitiedepartementet. Till stöd för detta arbete tillkallades en referensgrupp med företrädare för bl. a. småföretagarnas organisationer.

Det arbete som sålunda har bedrivits i justitiedepartementet har gett vid handen att aktiebolagslagens regler i allt väsentligt passar även för mindre företag. Om emellertid en ny företagsform inte införs finns det anledning att ändra aktiebolagslagen i två avseenden. Det är fråga dels om möjligheterna att begränsa aktiernas fria överlåtbarhet för att delägarkretsen bättre skall kunna kontrolleras, dels om ett ökat minoritetsskydd genom möjligheter till bättre insyn i företaget.

En av grundprinciperna i aktiebolagslagen är att aktierna skall kunna överlåtas fritt (3 kap. 2 § aktiebolagslagen). Från denna princip görs emellertid två undantag. Bolagsordningen får innehålla ett s. k. utlänningsförbehåll. Detta undantag hänger samman med regleringen i lagen (1916: 156) om vissa inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom m. m. Bolagsordningen får vidare enligt 3 kap. 3 § aktiebolagslagen innehålla bestämmelser om lösningsrätt när aktier övergår till en ny ägare (s. k. hembudsklausul).

Aktiebolagsutredningen föreslog år 1971 ytterligare ett undantag, nämligen att en överlåtelse av aktier skulle få göras beroende av tillstånd från bolaget. Förslaget om sådana samtyckesklausuler genomfördes emellertid inte. Som skäl härför angav föredragande statsrådet (prop. 1975: 103 s.

229) bl. a. att förslaget innebar att majoritetsaktieägarna kunde hindra en minoritetsaktieägare att sälja sina aktier i bolaget och att denne alltså i hög grad skulle vara utlämnad åt majoritetens godtycke.

Bolagskommittén har för andelsbolagen föreslagit en likartad bestämmelse om samtyckesklausuler (SOU 1978: 66 s. 156). Förslaget har utsatts för kritik under remissbehandlingen. Det har härvid framhållits att förekomsten av sådana klausuler skulle medföra bl. a. den olägenheten att andelarna inte kunde användas som säkerhet vid belåning.

När det gäller aktiebolagen finns det enligt min mening inte någon anledning att frångå den ståndpunkt som intogs vid aktiebolagslagens tillkomst, vare sig när det är fråga om större eller mindre aktiebolag. Jag är alltså inte beredd att föreslå regler som skulle göra det möjligt att genom samtyckesklausuler begränsa aktiers fria överlåtbarhet.

De tidigare berörda reglerna om hembudsklausuler i aktiebolagslagen innebär i huvudsak följande (se prop. 1975: 103 s. 230 och 314–318). En hembudsklausul hindrar inte en aktieägare från att överlåta sina aktier till en utomstående. I stället blir förvärvaren skyldig att hembjuda aktierna till de tidigare aktieägarna eller någon annan lösningsberättigad, som därigenom blir i tillfälle att lösa in aktierna. Innan det visar sig att lösningsrätten inte begagnas, kan den till vilken aktierna har övergått inte utöva någon annan av aktierna härflytande rätt gentemot bolaget än rätt till vinstutdelning och företrädesrätt till teckning av ny aktie vid nyemission eller till teckning av andel i lån mot konvertibla skuldebrev och skuldebrev förenade med optionsrätt vid nyteckning. Den nye förvärvaren kan alltså under mellantiden inte utöva några förvaltningsbefogenheter och han är också utestängd från deltagande i fondemission och andra utbetalningar till aktieägare än vinstutdelning.

Lösningsrätten kan principiellt göras tillämplig på vilket som helst fång. Fångesmannen kan vidare utgöras av en utomstående eller en aktieägare efter bolagets eget val. Även kretsen av lösningsberättigade kan bestämmas fritt. Den kan bestämmas så att lösningsrätten tillkommer någon utomstående eller att en bestående aktieägare, vissa aktieägare eller alla aktieägare inkluderas i kretsen.

Lösningsrätten utövas på villkor som ofta är preciserade i bolagsordningen. Det är alltså inte fråga om att den eller de lösningsberättigade inträder i det avtal som ligger till grund för förvärvet och övertar de villkor som detta avtal kan innehålla. Detta innebär bl. a. att lösenbeloppets erläggande regleras av bolagsordningens föreskrifter och inte av de betalningsvillkor som förvärvaren har förhandlat sig till i sitt avtal med överlåtaren. De närmare grunderna för bestämmande av lösenbeloppet kan framgå ur och vara preciserade i bolagsordningen. Om så inte är fallet är frågan om löseskillingens storlek öppen och den slutliga lösningen blir en förhandlingsfråga mellan förvärvaren och den lösningsberättigade eller, om parterna inte kan enas, en fråga som får avgöras genom skiljedom.

Bolagskommittén har för andelsbolagen föreslagit bestämmelser om hembudsklausuler som överensstämmer med vad som gäller för aktiebolagen. Kommittén har emellertid också föreslagit att det skall kunna göras en annan typ av förbehåll i bolagsordningen, s. k. förköpsklausuler (SOU 1978:66 s. 155). En sådan klausul innebär förbud för en aktieägare att överlåta sina aktier innan han har erbjudit dem som är förköpsberättigade att förvärva aktierna.

Enligt min mening talar flera skäl för att vidga avtalsfriheten när det gäller att begränsa den fria rätten att överlåta aktier. Sådana hembudsklausuler som f. n. kan ställas upp har den fördelen att, eftersom en lösningsrätt blir aktuell först när ett fullgånget förvärv har ägt rum, bolaget och aktieägarna vet vem de riskerar att få in i kretsen, om de inte utövar sin lösningsrätt. Å andra sidan har hembudsklausulerna ett flertal nackdelar. Det förhållandet att aktierna måste övergå till en förvärvare innan lösningsrätten aktualiseras innebär vid frivilliga överlåtelser en omgång, som, om lösningsrätten utövas, medför helt onödiga kostnader och förspillt arbete. Kravet på en aktieövergång som utlösande faktor för lösningsrätten bidrar också till onödiga rättegångar mellan förvärvaren och den eller de lösningsrberättigade eller mellan överlåtaren och förvärvaren. Den största nackdelen med en hembudsklausul är emellertid att aktierna "under spelets gång" passiviseras och att det under denna tid inte finns någon som kan utöva rösträtt för aktierna. Överlåtaren kan inte rösta för de överlåtna aktierna, eftersom han genom överlåtelsen har förklarat sig inte längre vara ägare till aktierna. Inte heller förvärvaren kan behandlas som aktieägare innan lösningsfrågan slutligt har avgjorts. Aktierna är alltså passiviserade under den ofta långa tid som går åt för att komma till ett avgörande i lösningsfrågan.

Förköpsklausuler får f. n. inte tas in i bolagsordningen för aktiebolag. I aktiebolag som önskar hålla aktieägarkretsen sluten är det emellertid vanligt att aktieägarna eller grupper av aktieägare träffar särskilda överenskommelser, s. k. konsortialavtal, som siktar till att åstadkomma en starkare bindning av aktierna till parterna i avtalet än som är möjligt genom en hembudsklausul. En vanlig typ av begränsning i ett konsortialavtal är förköpsklausuler. Konsortialavtal får inte någon verkan mot bolaget, eftersom det inte får tas in i bolagsordningen. Konsortialavtalen har inte heller någon verkan mot den som i god tro förvärvar aktier i bolaget. Denna typ av avtal är alltså inte något tillfredsställande instrument när det gäller att kontrollera kretsen av aktieägare.

Enligt min mening visar förekomsten av konsortialavtal med förköpsklausul att det finns behov av denna typ av kontroll av aktieägarkretsen i de mindre företagen. Jag förordar därför att avtalsfriheten vidgas så att aktiebolagen i sina bolagsordningar får ta in inte bara som f. n. hembudsklausuler utan även förköpsklausuler i enlighet med vad jag nu har angivit. Bestämmelserna i 3 kap. 3 § aktiebolagslagen är i allt väsentligt väl anpassade även för förköpsklausuler.

Möjligheten att använda hembudsklausuler är inte begränsad till vissa aktiebolag. I praktiken kan emellertid sådana klausuler inte användas av de aktiebolag som med sina aktier vänder sig till allmänheten eller till en större krets av aktieägare. Enligt min mening behövs det inte heller i fråga om förköpsklausulerna någon begränsning till vissa aktiebolag.

Jag går nu över till att behandla frågan om aktieägarnas möjligheter att följa verksamheten i mindre aktiebolag. Enligt 9 kap. 12 § aktiebolagslagen har en enskild aktieägare rätt att få upplysningar av bolagsledningen i ärenden som skall avgöras på bolagsstämman. Denna s. k. frågerätt är begränsad på olika sätt. För det första gäller den endast på bolagsstämman och inte i andra sammanhang. För det andra behöver upplysningar meddelas endast om det kan ske utan väsentligt förfång för bolaget. För det tredje behöver upplysningar lämnas på stämman endast om styrelsen och verkställande direktören där har tillgång till de uppgifter som behövs för att frågan skall kunna besvaras. Upplysningar som inte kan lämnas vid bolagsstämman skall i stället lämnas inom två veckor efter stämman.

För andelsbolagen har bolagskommittén föreslagit vissa bestämmelser om upplysningsskyldighet m. m., som inte är begränsade till bolagsstämman (SOU 1978: 66 s. 198). Dessa bestämmelser har delvis utformats med 19 § MBL som förebild.

Enligt min mening bör 9 kap. 12 § aktiebolagslagen kompletteras med bestämmelser som i huvudsak motsvarar vad bolagskommittén har föreslagit för andelsbolagen. Bestämmelserna, som avser att tillgodose minoritetsaktieägarnas behov av insyn i mindre bolag, bör gälla i aktiebolag med högst tio aktieägare. I sådana bolag bör alltså varje aktieägare beredas tillfälle att ta del av böcker, räkenskaper och andra handlingar som rör bolagets verksamhet, i den omfattning som behövs för en bedömning av bolagets ställning eller av visst ärende som skall förekomma på bolagsstämman. Styrelsen och verkställande direktören bör dessutom, om det kan ske utan oskälig kostnad eller omgång, vara skyldiga att på begäran biträda aktieägaren med den utredning som behövs för det nyss angivna ändamålet samt att tillhandahålla behövliga avskrifter. Bolagsledningen bör kunna vägra aktieägaren tillgång till information eller hjälp med utredning om det skulle föreligga påtaglig risk för väsentlig skada för bolaget. Befrielse från angiven skyldighet inträder alltså inte så fort bolaget i något avseende kan ha nackdel av att upplysningarna lämnas ut. I stället bör risken för allvarlig skada vara i det närmaste uppenbar för att undantagsbestämmelsen skall träda i tillämpning.

De förslag som i övrigt har lagts fram av bolagskommittén beträffande andelsbolagen föranleder, som har framgått av det föregående, nu ingen åtgärd. Det finns emellertid skäl att följa utvecklingen på bolagsområdet. Tidigare har jag nämnt att utvecklingen på medbestämmandeområdet kan komma att motivera en översyn av aktiebolagslagen. Även andra faktorer, såsom önskemålet att underlätta nyetablering och att stödja de mindre

företagen, kan göra det lämpligt att senare på nytt överväga frågan om en skillnad mellan de regler som skall gälla för de största aktiebolagen och de som skall reglera de något mindre företagens verksamhet.

2.9 Ikraftträdande

År 1973 beslöts att alla aktiebolag måste ha ett aktiekapital på minst 50 000 kronor. Som tidigare nämnts har dock äldre bolag fått anstånd till utgången av år 1981 med att höja sitt aktiekapital till detta belopp (se prop. 1976/77: 109 och SFS 1977: 320). Aktiebolag, vars registrerade aktiekapital inte uppgår till 50 000 kronor vid utgången av år 1981, skall avföras ur aktiebolagsregistret och är därmed upplösta.

Handelsbolagsformen utgör enligt min mening ett värdefullt alternativ för de mindre aktiebolag som vill fortsätta verksamheten utan att höja aktiekapitalet. Det är emellertid angeläget att de nya reglerna om handelsbolag träder i kraft innan aktieägarna i de mindre aktiebolagen måste ta ställning till om de skall välja denna företagsform eller inte. Det är också viktigt att de får tillräcklig tid för sina överväganden.

Med hänsyn till vad jag nu har sagt och med beaktande av övriga omständigheter förordar jag att den nya lagstiftningen om handelsbolag får träda i kraft den 1 januari 1981. Även de övriga lagförslag som jag nu har redogjort för bör träda i kraft den 1 januari 1981.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom justitiedepartementet upprättats förslag till

1. lag om handelsbolag och enkla bolag,
2. lag om årsredovisning m. m. i vissa företag,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385).

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 13*[1].

4 Specialmotivering

4.1 Förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag

Lagen har en disposition som i hög grad stämmer överens med BL:s. Från kommittéförslaget skiljer sig lagen främst genom att den inte innehåller bestämmelser om styrelse i handelsbolag. Lagen är uppdelad på fyra kapitel. 1 kap. innehåller inledande bestämmelser som definierar begreppen handelsbolag, kommanditbolag och enkelt bolag. 2 kap., som innehåller bestämmelser om handelsbolag, är uppdelat på tre avsnitt som skiljs åt

[1] Bilagan har uteslutits här. I den mån förslagen inte är likalydande med dem som är fogade till propositionen hänvisas till den i specialmotiveringen intagna lagtexten.

genom underrubriker. Efter ett första avsnitt om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter följer ett andra avsnitt om bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man, varefter kapitlet avslutas med ett avsnitt om bolagets likvidation och upplösning. 3 kap. behandlar kommanditbolaget och 4 kap. det enkla bolaget. 4 kap. är uppdelat på avsnitt med underrubriker på samma sätt som 2 kap.

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Ett handelsbolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva näringsverksamhet i bolag.

Första stycket gäller inte i fråga om verksamhet som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 141).

Bestämmelser om firma för handelsbolag finns i firmalagen (1974: 156) och handelsregisterlagen (1974: 157).

Paragrafen motsvarar 1 § och 2 § andra stycket BL.

I den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.1) har jag anslutit mig till kommitténs uppfattning att det inte är lämpligt att i lagtext definiera begreppet bolag. I frågan om avgränsningen av bolaget från andra rättsinstitut vill jag utöver vad jag har anfört i den allmänna motiveringen framhålla följande.

Vad gäller förhållandet till *stiftelser* har inom doktrinen (Nial, Om handelsbolag och enkla bolag. 1955 s. 51) anförts att enligt härskande uppfattning stiftelsen skiljer sig från bolaget därigenom att stiftelsen i motsats till bolaget inte har några medlemmar utan blott karakteriseras av att egendom har anslagits till att varaktigt främja visst ändamål. Delägarna i bolaget kan förändra bolagets ändamål och om de så önskar upplösa bolaget. Stiftelsen åter, fortsätter Nial, förvaltas av ett organ (styrelsen) som principiellt inte har möjlighet att förändra stiftelsens ändamål eller upplösa stiftelsen. De personer som åtnjuter förmåner av stiftelsens verksamhet destinatärerna, har i princip inte någon rätt att delta i stiftelsens förvaltning.

Enligt min mening kan med ledning av dessa uttalanden bolaget med någorlunda säkerhet avgränsas från stiftelsen. Den närmare gränsdragning som erfordras i särskilda fall får överlämnas till rättstillämpningen. Resultatet av stiftelseutredningens arbete torde också komma att möjliggöra en ökad precision i gränsdragningen mellan bolag och stiftelse.

Kommittén har sammanfattande beskrivit doktrinens syn på frågan om gränsdragningen mellan associationerna bolag och *förening*. Jag får hänvisa till kommitténs framställning (SOU 1978: 67 s. 59) och till de synpunkter som har framförts av Nial i Svensk associationsrätt (1975 s. 25).

Den gemenskap som föreligger i *dödsbo* är särskilt reglerad genom bestämmelserna i ärvdabalken. Efter det att boet har blivit utrett kan gemenskapen fortsätta genom avtal om sammanlevnad i oskiftat bo. Inte i något fall blir det civilrättsligt fråga om ett bolag, eftersom 24 kap. ärvda-

balken konstruerar rättsförhållandet som en fortsättning av den normala dödsboförvaltningen. Ärvdabalkens regler avser dock endast förvaltningen av den dödes egendom. Om dödsbodelägarna under den gemensamma förvaltningen lägger även sådan egendom som inte hör till boet, kan det bli fråga om ett bolagsförhållande i denna del (se Nial. Om handelsbolag och enkla bolag, 1955 s. 26). Sedan viss tid har förflutit efter dödsfallet blir enligt 53 § 3 mom. kommunalskattelagen (1929: 370) och 6 § 3 mom. lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt delägare i större dödsbon skattskyldiga på sätt som om boet utgjort handelsbolag, dvs. var och en taxeras för sin andel.

Beträffande gränsdragningen mellan bolagsavtal och *anställningsavtal* kan hänvisas till framställningen i arbetsrättskommitténs betänkande (SOU 1975: 1) Demokrati på arbetsplatsen, s. 732–735.

I överensstämmelse med 55 § BL innehåller kommittéförslaget en uttrycklig bestämmelse (1 kap. 5 §) om att den nya lagen inte skall vara tillämplig på *aktiebolag* och *partrederi*. Enligt min mening är det emellertid uppenbart att aktiebolag och partrederi skall vara undantagna från den nya lagens tillämpningsområde. Jag anser inte att förhållandet behöver påpekas i en särskild bestämmelse. Den av kommittén föreslagna 1 kap. 5 § har därför fått utgå.

Första och andra styckena. I fråga om skälen för den bestämning av begreppet handelsbolag som har skett i förevarande paragraf får jag hänvisa till den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.1). Med näringsverksamhet avser jag en yrkesmässigt driven verksamhet av ekonomisk natur. Jag har därmed gett begreppet näringsverksamhet en innebörd som överensstämmer med den som vanligtvis har tillagts begreppet inom civilrättslig lagstiftning. I förarbetena till bokföringslagen (prop. 1975: 104 s. 140) angav sålunda föredragande statsrådet att begreppet näringsidkare i bokföringslagen bör ges den innebörden att det omfattar var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. I samma bemärkelse används termen näringsidkare i bl. a. avtalsvillkorslagen (1971: 112), konsumentköplagen (1973: 877) och marknadsföringslagen (1975: 1418).

Enligt 1 § första stycket andra meningen bokföringslagen (i lydelse enligt SFS 1979: 142 och 1065) är ett handelsbolag bokföringsskyldigt även om bolaget inte driver näringsverksamhet. Den nu föreslagna handelsbolagsdefinitionen medför inte att denna bestämmelse blir överflödig. Ett handelsbolag föreligger redan i och med avtalet om att utöva näringsverksamhet i bolag. Handelsbolaget kan alltså föreligga redan innan verksamheten har påbörjats. Den nämnda bestämmelsen i bokföringslagen behövs för att ett sådant handelsbolag skall vara bokföringsskyldigt redan från sin tillkomst. Bestämmelsen har också betydelse för ett enkelt bolag som blir handelsbolag genom registrering (se 1 kap. 3 § andra stycket).

Enligt 199 a § konkurslagen (1921: 225) får gäldenären inte under konkursen driva rörelse med vars utövande följer bokföringsskyldighet. Enligt

212 § konkurslagen bestraffas en överträdelse av detta förbud med dagsböter. Förbudet gäller enligt förarbetena (prop. 1968: 98 s. 43) även delägare i handelsbolag. Enligt handelsregisterförordningen (1974: 188) skall till ett handelsbolags ansökan om registrering fogas bevis om att bolagsmännen inte är i konkurs.

Genom de nu redovisade bestämmelserna synes det vara sörjt för att en konkursgäldenär under sitt konkurstillstånd inte kan ingå som bolagsman i ett rörelsedrivande bolag. Däremot finns det inga regler som hindrar att en person efter avslutat konkurstillstånd ingår som bolagsman i ett rörelsedrivande handelsbolag. Konkurslagskommittén har emellertid i sitt betänkande (SOU 1979: 13) Konkurs och rätten att idka näring föreslagit att ett i förhållande till 199 a § konkurslagen utvidgat näringsförbud införs som förutsätter särskild prövning i det enskilda fallet. Jag har behandlat kommittéförslaget i en den 10 januari 1980 beslutad lagrådsremiss. Förslaget berör även handelsbolag.

Tredje stycket. Som jag har angivit i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.1) delar jag kommitténs uppfattning att förekomsten av gemensam firma inte bör utgöra ett villkor för uppkomsten av ett handelsbolag.

Bestämmelser om firma som berör handelsbolag finns i firmalagen (1974: 156) och handelsregisterlagen (1974: 157). Firmalagen innehåller alla bestämmelser som är gemensamma för firmor av olika slag. Utöver de materiella skyddsreglerna upptar firmalagen gemensamma villkor för registrering och överlåtelse av firma. Dessutom finns i firmalagen bestämmelser om förbud mot användning av firma och annat näringskännetecken samt om hävande av firmaregistrering, följderna av intrång i annans firmarätt och firmateckning. I handelsregisterlagen tas utöver registreringsbestämmelser upp bl. a. vissa specialföreskrifter om firma för sådana näringsidkare, däribland handelsbolag, som skall införas i handelsregistret. Gemensamt för olika slag av näringsidkare som skall registreras i handelsregistret är att uppgift om firma alltid skall tas in i registret. Firman har en central funktion vid registreringen, eftersom näringsidkaren skall registreras under den firma varunder näringsverksamheten drivs. Vid registreringen erhålls firmaskydd enligt bestämmelserna i firmalagen. Av 5 § handelsregisterförordningen (1974: 188) följer att handelsbolag i ansökan om registrering skall lämna uppgift om firma.

På grund av den betydelse som bestämmelser om firma sålunda har för handelsbolag även efter den nya lagstiftningens införande, har jag ansett det befogat att i förevarande paragraf hänvisa till bestämmelserna om firma i firmalagen och handelsregisterlagen. Kommittén föreslog även en hänvisning till handelsregisterförordningens bestämmelser. Jag delar emellertid den vid remissbehandlingen framförda uppfattningen att en hänvisning i detta sammanhang till handelsregisterförordningens administrativa föreskrifter framstår som mindre påkallad.

2 § Ett kommanditbolag är ett handelsbolag i vilket en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En sådan bolagsman kallas kommanditdelägare. Annan bolagsman i kommanditbolaget kallas komplementär.

Paragrafen motsvarar 38 § BL.

I enlighet med terminologin i nu gällande rätt anses kommanditbolaget som en form av handelsbolag.

Paragrafen överensstämmer i sak med gällande rätt. I allt väsentligt stämmer också utformningen med vad kommittén har föreslagit.

I 3 kap. 2 § nya lagen har intagits en motsvarighet till bestämmelsen i 38 § BL om att inte samtliga bolagsmän får vara kommanditdelägare.

3 § Ett enkelt bolag föreligger, om i annat fall än som avses i 1 § första stycket två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag.

Ett enkelt bolag blir ett handelsbolag, om bolaget förs in i handelsregistret.

Bestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.1).

Första stycket, som motsvarar 45 § första stycket BL, innebär att ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att i bolag utöva verksamhet som inte är att hänföra till näring eller som medför skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979: 142).

Andra stycket motsvarar 45 § andra stycket BL. Enligt 2 § tredje stycket handelsregisterlagen får ett enkelt bolag föras in i handelsregistret i den ordning som föreskrivs för handelsbolag.

4 § Ett handelsbolag men inte ett enkelt bolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter.

Paragrafen motsvarar 2 § första stycket och 46 § BL.

Sedan gammalt brukar en principiellt väsentlig skillnad mellan handelsbolag och enkelt bolag anses vara att handelsbolaget men inte det enkla bolaget har rättssubjektivitet. En erinran om denna grundläggande skillnad är enligt min mening på sin plats i detta inledande kapitel. Handelsbolagets rättssubjektivitet uttrycks i förevarande paragraf i ordalag som nära ansluter till dem som används inom nu gällande rätt. Jfr även 2 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen.

2 kap. Handelsbolag

Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

1 § Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal.

I den mån bolagsmännen inte har träffat avtal om något annat skall 2–4 och 6–16 §§ tillämpas. Oavsett vad bolagsmännen har avtalat skall 5 § tillämpas.

Paragrafen motsvarar 3 § BL.

Liksom enligt gällande rätt bör enligt min mening huvudprincipen vara den att lagbestämmelserna om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter skall vara dispositiva (se avsnitt 2.2.6). Detta kommer till uttryck i förevarande paragraf.

Av paragrafen följer emellertid också att bestämmelsen om granskningsrätt i 5 § är tvingande. 5 § motsvarar 7 § BL som är dispositiv. I utländsk rätt förekommer däremot uttryckliga bestämmelser om att kontrollrätten inte får sättas ur funktion genom avtal. För en bolagsman, som inte bara har gjort en insats i bolaget med förhoppning att få vinst och med risk att förlora insatsen utan som även bär fullt personligt ansvar för bolagets förbindelser, kan det vara ett vitalt ekonomiskt intresse att kontrollera bolagets räkenskaper och förvaltning. Avtal mellan bolagsmännen som utesluter eller inskränker kontrollrätten lär vara mycket sällsynta. 11 § bokföringslagen kräver att handelsbolagets årsbokslut underskrivs av alla bolagsmän som är obegränsat ansvariga för bolagets förbindelser. Detta krav kan gå alltför långt i fråga om en person som inte har rätt att kontrollera bolagets räkenskaper och förvaltningsåtgärder. Bestämmelsen om kontrollrätt har därför gjorts tvingande då det är fråga om handelsbolagsmän som har obegränsat ansvar för bolagets förbindelser.

Som framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.2) anser jag emellertid att regeln om kontrollrätt även i framtiden bör vara dispositiv såvitt gäller kommanditdelägare. En bestämmelse härom har tagits in i 3 kap. 6 §.

2 § För att en ny bolagsman skall få inträda i bolaget fordras samtycke av samtliga bolagsmän.

Paragrafen motsvarar 4 § BL.

De personer som träffar avtal om ett handelsbolag torde i allmänhet göra detta därför att de har förtroende för varandras duglighet och ekonomiska ställning. Det personliga ansvaret för uppkommande förbindelser skärper i hög grad en bolagsmans intresse av att såsom medbolagsmän endast ha personer som han själv har godkänt. Det anses därför klart att en ny bolagsman inte kan tas upp i ett handelsbolag utan de övriga bolagsmännens samtycke. I 4 § BL uttalas dock direkt endast att en bolagsman inte får sätta en annan i sitt ställe utan övriga bolagsmäns samtycke. Av förevarande paragraf framgår emellertid omedelbart att samma regel gäller även då det är fråga om att ta in en ny bolagsman utan samband med att en förutvarande bolagsman utträder.

3 § Varje bolagsman är berättigad att vidta åtgärder i förvaltningen av bolagets angelägenheter, om inte dessa åtgärder förbjuds av någon annan bolagsman som inte är utesluten från förvaltningen.

Åtgärder som är främmande för bolagets ändamål får vidtas endast med samtliga bolagsmäns samtycke. En bolagsman som är förvaltningsberättigad får dock till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål använda tillgång som med hänsyn till bolagets ställning är av ringa betydelse.

Skall förvaltningen eller en viss del av den på grund av avtal skötas av flera bolagsmän gemensamt, får en åtgärd som inte tål uppskov vidtas fastän någon av bolagsmännen inte har deltagit i beslutet om åtgärden, om bolagsmannen inte har hunnit tillkallas eller om han till följd av sjukdom eller av annan anledning inte är i stånd att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Första och andra styckena, som motsvarar 5 § första stycket BL, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.6).

Tredje stycket motsvarar 5 § andra stycket BL.

4 § Om ett bolagsavtal föreskriver att en bolagsman skall sköta förvaltningen eller viss del av den, får han skiljas från uppdraget eller avsäga sig detta endast om det finns en viktig grund.

Paragrafen motsvarar 6 § BL.

Den legala förvaltningsrätt som tillkommer en bolagsman enligt 3 § förevarande lag (som motsvarar 5 § BL) kan tas ifrån honom endast om han själv går med på det. Annorlunda förhåller det sig med sådant särskilt förvaltningsuppdrag som avses i 6 § BL.

Under förarbetena till BL uttalades att ett sådant förvaltningsuppdrag å ena sidan var besläktat med vanligt sysslomannauppdrag och att det såsom sådant när som helst skulle kunna återkallas. Det ansågs emellertid att en bolagsman som hade fått ett sådant uppdrag hade starkare skäl än en vanlig syssloman att fordra att vara bibehållen vid sin befogenhet. Endast om viktiga skäl förelåg borde därför bolagsmännen kunna skiljas från denna befogenhet.

Även enligt nutida sysslomannarätt torde en huvudman ha rätt att när som helst återkalla ett uppdrag. Huvudmannen är emellertid skyldig att ersätta sysslomannens positiva kontraktsintresse, om en förtida återkallelse sker utan tillräcklig anledning. Sysslomannen å sin sida torde när som helst kunna frånträda uppdraget. Om han frånträder i förtid ådrar han sig dock i allmänhet skadeståndsskyldighet.

Med tanke på den rätt till skadestånd som sålunda tillkommer en syssloman vid förtida återkallelse av ett uppdrag kan det synas ligga nära till hands att ersätta 6 § BL med en hänvisning till allmänna sysslomannarättsliga principer om återkallelse av uppdrag. Å andra sidan skulle en sådan hänvisning innebära att bolagsavtalet, i fråga om förvaltningsbefogenhet som avses i 6 § BL, i princip när som helst kunde upphävas av de övriga bolagsmännen.

Med anledning av det sist anförda har jag, liksom kommittén, funnit att principen i 6 § BL bör bibehållas i den nya lagen. Denna princip bör emellertid enligt min mening uttryckas på ett mindre kasuistiskt sätt än som sker i 6 § BL. I den nya lagen anges att en "viktig grund" skall föreligga för att en bolagsman i förtid skall kunna skiljas från här avsett förvaltningsuppdrag.

Med den nya formuleringen har jag i huvudsak inte avsett någon förändring av det materiella rättsläget. En viktig grund för skiljande från förvaltningsuppdraget bör således normalt anses vara för handen om en bolagsman grovt åsidosatt sina åligganden på grund av förvaltningsuppdraget. Genom den nya, mera generellt utformade bestämmelsen framhävs emellertid vikten av att hänsyn tas till omständigheterna i varje särskilt fall.

Av förevarande paragraf framgår också att förtida avsägelse av förvaltningsuppdraget kan ske om en viktig grund för avsägelsen föreligger. Som skäl för sådan avsägelse bör kunna åberopas att förhållandena har ändrats efter det att bolagsmannen fick förvaltningsuppdraget. Bolagets verksamhet har exempelvis vuxit och förvaltningsuppgifterna därmed ökat så att deras fullgörande kräver väsentligt mera tid och arbete än tidigare.

5 § Även en bolagsman som är utesluten från förvaltningen har rätt att granska bolagets räkenskaper och att få kännedom om bolagets angelägenheter. Denna kontrollrätt får inte utövas vid en tidpunkt eller på ett sätt som innebär särskilda olägenheter för bolaget.

Paragrafen motsvarar 7 § BL.

I fråga om paragrafens första mening får jag hänvisa till vad jag har anfört vid 2 kap. 1 § om att förevarande bestämmelse är tvingande. Bestämmelsen i andra meningen torde i sak överensstämma med gällande rätt men avser att tydligare än som sker i 7 § BL utmärka att en bolagsman inte får hindras från att få kännedom om vissa bolagets angelägenheter därför att de förvaltande bolagsmännen anser att detta skulle kunna vara till skada för bolaget. En icke förvaltningsberättigad bolagsman kan däremot inte fordra att bolagets böcker och räkenskaper utlämnas till honom utan han får finna sig i att granska dem på bolagets kontor eller på den plats där de eljest förvaras av bolaget.

Bolagsmannen kan bli skadeståndsskyldig gentemot bolaget om han förorsakar bolaget skada genom att uppsåtligen eller av vårdslöshet missbruka sin kontrollrätt.

Granskningsrätt enligt förevarande paragraf gäller inte den som har förvärvat andel i bolaget enligt 21 § första stycket.

6 § För varje räkenskapsår skall en bolagsman tillgodoräknas dels ränta på den insats han hade kvar i bolaget vid räkenskapsårets början, dels ett skäligt arvode för sin förvaltning av bolagets angelägenheter. Räntan skall beräknas enligt den räntefot som motsvarar det av riksbanken fastställda

diskonto som gällde vid räkenskapsårets början med tillägg av två procentenheter.

Paragrafen motsvarar 8 § BL.

Bestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.6). Liksom nuvarande 8 § BL börjar förevarande paragraf med regeln om rätt till ränta och fortsätter med stadgandet om arvode. Naturligtvis är det endast bolagsmän som verkligen har deltagit i förvaltningen som har rätt till förvaltningsarvode enligt denna paragraf.

Som Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har påpekat i sitt remissyttrande förekommer begreppet insats i flera sammanhang i förevarande kapitel. Jag vill här något uppehålla mig vid frågor som har samband med insatsbegreppet.

En bolagsmans insats i bolaget kan ha formen av prestationer av olika slag. Vanligtvis är det fråga om sådana prestationer som enligt bokföringslagen kan redovisas som tillgångar. En bolagsmans utfästelse att göra en insats i bolaget grundlägger för bolaget ett juridiskt krav att få ut prestationen. Anspråk på att få ut en förfallen, obetald insats kan i vanlig ordning göras gällande inför domstol av bolaget. Enligt 13 § andra stycket kan en bolagsman bli skyldig att betala ränta på obetalad insats. Om insatsen eljest är behäftad med fel eller brist eller kommer för sent ansvarar bolagsmannen enligt den allmänna skadeståndsregeln i 14 §.

Man kan skilja mellan avtalad insats, inbetalad insats och behållen insats. Avtalad insats är det penningbelopp eller den egendom av annat slag som bolagsmannen har förbundit sig att skjuta till. Den avtalade insatsen motsvaras av ett rättsligt anspråk för bolaget som skall redovisas i bolagets balansräkning. Den avtalade insatsen utgör enligt 10 § en gräns för den ökning av den behållna insatsen som utan övriga bolagsmäns samtycke kan ske genom att en bolagsman låter arvode, ränta och vinst stå inne i bolaget. Enligt 11 § är en bolagsman inte pliktig att på yrkande av de övriga bolagsmännen skjuta till något utöver sin avtalade insats.

Till den del den avtalade insatsen är inbetalad (i pengar eller annan egendom) föreligger inbetalad insats. Det belopp på vilket ränteberäkning m. m. skall grundas kan emellertid under rörelsens gång förändras i den ena eller andra riktningen på annat sätt än genom inbetalning. Det är då fråga om den behållna insatsen. Den behållna insatsen motsvarar närmast aktien i aktiebolag. Om den behållna insatsen minskas genom förlust, skall bristen enligt 9 § täckas genom innehållande av ränta, arvode och vinst som tillkommer bolagsmannen.

Då man beräknar den behållna insatsen utgår man från det insatsbelopp som bolagsmannen betalar in till bolaget. Den behållna insatsen kan ökas genom att den avtalade insatsen med alla bolagsmännens samtycke höjs och på grund därav ny inbetalning sker. Höjning av den behållna insatsen kan också ske genom att ett belopp enligt 10 § innehålls och läggs till

insatsen. För att därigenom ökning skall ske av den avtalade insatsen förutsätts ett avtal mellan bolagsmännen om höjning av insatsens avtalade belopp. Den behållna insatsen minskas genom kapitaluttag av bolagsmannen efter överenskommelse mellan samtliga bolagsmännen. Vidare kan den behållna insatsen minskas genom förlust som enligt 8 § påförs bolagsmannen. Den på detta sätt uträknade behållna insatsen ligger till grund för beräkningen av den ränta som enligt förevarande paragraf tillkommer bolagsman. Den behållna insatsen har också vid bolagets upplösning betydelse enligt 34 § för vad bolagsmannen då skall få ut ur behållningen.

7 § Det överskott eller den brist som finns sedan bolagsmännen har tillgodoräknats ränta och arvode enligt 6 § utgör räkenskapsårets resultat.

Paragrafen motsvarar 9 § BL.

8 § Resultatet fördelas lika mellan bolagsmännen.

Är viss grund avtalad för fördelningen endast av vinsten eller endast av förlusten, gäller den grunden vid fördelningen av såväl vinst som förlust.

Paragrafen motsvarar 10 § BL.

Enligt 10 § första stycket BL skall vinst och förlust fördelas efter huvudtalet. I många fall är det naturligare att fördelningen sker efter vars och ens insats. Avtal därom lär vara vanliga. Man kan därför ifrågasätta om inte en ny lag bör föreskriva att vinstfördelning in dubio skall ske efter insatsernas storlek. *Emot en generell regel om vinstfördelning* efter insatsernas storlek talar emellertid att resultatet skulle bli otillfredsställande i ett bolag där vissa bolagsmän har gjort insatser i pengar eller annan egendom medan någon eller några bolagsmän medverkar i bolaget endast genom sina arbetsinsatser. Jag har därför i likhet med kommittén funnit att regeln i 10 § första stycket BL bör behållas som en dispositiv huvudregel. Den dispositiva karaktären av lagregeln innebär att den sätts ur kraft inte bara genom ett uttryckligt avtal utan även genom tyst överenskommelse.

9 § Sedan årsbokslutet har upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem enligt 6 och 8 §§. Om det har uppkommit brist i någons insats, skall dock det belopp hållas inne som behövs för att fylla bristen.

10 § Vad en bolagsman har rätt att lyfta för ett räkenskapsår skall läggas till hans insats, om han inte före utgången av följande räkenskapsår begagnar sig av lyftningsrätten. Hans insatsbelopp får dock inte ökas utöver avtalat belopp mot någon annan bolagsmans bestridande.

11 § En bolagsman är inte skyldig att på begäran av de övriga bolagsmännen öka sin insats i bolaget utöver avtalat belopp.

Paragraferna motsvarar 11–13 §§ BL.

12 § Under bolagets bestånd har en bolagsman inte rätt att mot någon annan bolagsman göra gällande fordran på grund av utgifter för bolagets räkning, fordran på förvaltningsarvode eller fordran på ränta på insats.

Paragrafen saknar motsvarighet i BL.

En bolagsmans anspråk på arvode och kostnadsersättning kan betecknas såsom en fordran mot bolaget. BL ger inte något klart besked om huruvida sådana anspråk under bolagets bestånd även kan riktas mot någon annan bolagsman personligen. En förvaltande bolagsmans villighet att för bolagets räkning göra arbetsinsatser eller kapitalutlägg kan minska om han inte redan under bolagets bestånd kan utkräva ersättning av medbolagsmännen för den händelse bolagskassan inte räcker till för att gottgöra honom. Inom modern doktrin (se t. ex. Nial Om handelsbolag och enkla bolag, 1955 s. 117) torde emellertid den uppfattningen dominera att en bolagsman inte kan med ifrågavarande anspråk vända sig mot någon annan bolagsman under bolagets bestånd. Denna uppfattning har enligt Nial (s. 119) sin grund i önskemålet att i fall då bolaget saknar likvida medel frammana försiktighet i förvaltningen och förmå en förvaltningsberättigad bolagsman till samråd med de övriga bolagsmännen innan han vidtar förvaltningsåtgärder som innebär eller medför större utgifter. Den av Nial intagna ståndpunkten synes även delas av rättspraxis (se NJA 1921 s. 464).

Den inom doktrin och rättspraxis intagna ståndpunkten förefaller rimlig. Med hänsyn till att frågan torde vara praktiskt betydelsefull har jag i likhet med kommittén funnit det lämpligt att i förevarande paragraf ta in en bestämmelse om att en bolagsman under bolagets bestånd inte kan göra gällande en fordran på förvaltningsarvode eller kostnadsersättning mot någon annan bolagsman personligen. Denna regel, som ju endast gäller bolagsmännens inbördes förhållanden, är dispositiv.

Nial (s. 332) har uttalat, att i och med att likvidationstillstånd har inträtt så bortfaller de skäl som talar för att regressrätten inte skall kunna aktualiseras. Enligt min uppfattning är det emellertid mest praktiskt att låta samma regel gälla såväl före som under ett likvidationstillstånd. Inte ens under likvidationstillståndet kan således bolagsmannen, såvida inte annat har avtalats, göra gällande en fordran på förvaltningsarvode eller kostnadsersättning mot någon annan bolagsman personligen. En sådan fordran kan göras gällande först vid bolagets upplösning. Det jag nu har sagt följer av det i lagtexten använda uttrycket "under bolagets bestånd".

I vissa fall kan det onekligen vara obilligt att en bolagsman inte får göra gällande regressrätt mot de övriga bolagsmännen under bolagets bestånd. Jag tänker särskilt på den situationen att en bolagsborgenär har krävt och fått betalt av någon annan bolagsman än den som för bolagets räkning upptagit ett visst lån. Om i ett sådant fall den bolagsman som har betaltat bolagsskulden inte får ersättning för sina utlägg kan det ofta vara rimligt att ge honom rätt att uppsäga bolagsavtalet (jfr Nial s. 120).

Även anspråk på ränta på insatt kapital torde kunna betecknas som en fordran mot bolaget. De sakliga skäl som talar mot att förvaltningsarvode och kostnadsersättning under bolagets bestånd skall kunna göras gällande mot en annan bolagsman personligen synes dock inte ha samma styrka då det gäller ränta på insatt kapital. I likhet med kommittén finner jag det emellertid enklast att inte i detta sammanhang göra någon distinktion mellan olika slag av fordringar. Paragrafen har därför utformats så att den avser även fordran på ränta på insats.

13 § Har en bolagsman haft nödvändig eller nyttig kostnad för bolagets räkning, är han berättigad till ränta på sin fordran från den dag fordringen kom till. Räntan beräknas enligt 5 § räntelagen (1975: 635) för tiden fram till dess ränta skall utgå enligt 6 § samma lag.

Försummar en bolagsman att göra avtalat tillskott eller att redovisa influtna medel, skall han betala ränta beräknad enligt 6 § räntelagen från den dag tillskottet eller redovisningen bort ske.

Paragrafen motsvarar 14 § BL.

14 § En bolagsman som uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget när han fullgör sina uppgifter skall ersätta skadan. Skadeståndet kan jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har betalat i skadestånd får sökas åter av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Första stycket. Första meningen motsvarar 15 § första stycket BL. Den skadeståndsskyldighet som här avses är en bolagsmans skadeståndsskyldighet mot bolaget. Vidare förutsätter första meningen att bolagsmannen i sin förvaltning av bolagets angelägenheter eller eljest såsom bolagsman har förorsakat skadan. Om han i ett visst fall inte uppträder som bolagsman utan som tredje man gentemot bolaget, t. ex. om han ingår ett vanligt köpeavtal med bolaget, blir han i detta rättsförhållande inte ansvarig enligt första meningen. Hans ansvarighet är då i stället att bedöma enligt de regler som gäller för ifrågavarande rättsförhållande.

Någon regel som möjliggör jämkning av det i 15 § BL stadgade skadeståndsansvaret finns inte i BL. För att jämkning av skadeståndsskyldighet skall kunna ske enligt 6 kap. 2 § skadeståndslagen (1972: 207) krävs alltid att fullt skadeståndsansvar skulle vara oskäligt betungande för den skadeståndsskyldiges ekonomi. Om i ett aktiebolag en stiftare, styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare har ådragit sig skadeståndsskyldighet kan enligt 15 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Jag har i likhet med kommittén funnit det lämpligt att i förevarande paragraf ta in en motsvarighet till jämkningsregeln i aktiebolagslagen. Behov av en jämkningsmöjlighet kan t. ex. föreligga i den situationen att en bolagsman har förskingrat bolagets medel och en annan bolagsman är ansvarig gentemot bolaget endast på den grund att han har gjort sig skyldig till ganska ringa vårdslöshet i fråga om övervakningen av den förstnämndes handlande.

Andra stycket. Detta stycke innehåller uttryckliga föreskrifter om solidariskt skadeståndsansvar och om regressrätt (jfr 15 kap. 4 § andra stycket aktiebolagslagen). Den vars ersättningsskyldighet jämkats är givetvis solidariskt ansvarig endast med det jämkade beloppet.

De aktiebolagsrättsliga skadeståndsreglerna gäller även skada som har vållats tredje man under förutsättning att skadan vållats genom överträdelse av aktiebolagslagen eller bolagsordning, dvs. genom åsidosättande av något moment i det aktiebolagsrättsliga systemet av skyddsregler för tredje man. Till dessa skyddsregler hör t. ex. bestämmelser om bundet kapital. I en ny handelsbolagslag synes det emellertid inte finnas behov av regler om skydd för tredje man som behöver sanktioneras genom ett speciellt stadgande om skadeståndsskyldighet för bolagsmännen. Inte heller synes behov föreligga av särskilda bestämmelser om en bolagsmans skadeståndsansvar gentemot en annan bolagsman.

15 § Talan för bolagets räkning mot en bolagsman om skadestånd på grund av beslut eller åtgärd under ett räkenskapsår skall väckas, om talan förs i en bolagsmans namn, senast ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för sistnämnde bolagsman eller, om talan förs i bolagets namn, senast ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för samtliga bolagsmän.

Har tiden för talan försuttits, kan talan ändå väckas, om det inte i årsbokslutet eller på annat sätt till bolagsmännen har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter om det beslut eller den åtgärd som ligger till grund för talan. Talan som avses i detta stycke kan dock inte väckas sedan tre år har förflutit från utgången av det räkenskapsår då beslutet fattades eller åtgärden vidtogs.

Utan hinder av första eller andra stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot en bolagsman.

Paragrafen motsvarar 15 § andra stycket BL.

Första stycket. Det är önskvärt att frågor om en bolagsmans skadeståndsskyldighet avgörs snabbt. Med tiden försvåras utredningsmöjligheterna och det är vidare viktigt att en bolagsman som har vidtagit åtgärder för bolagets skötsel någorlunda snart kan känna sig trygg mot oväntade krav på grund av åtgärderna. Bestämmelsen i 15 § andra stycket BL om en ettårig preskriptionstid synes därför i princip vara ändamålsenlig. Utgångspunkten för den ettårstid inom vilken talan enligt 15 § andra stycket BL kan anställas är då nästa räkenskapsavslutning "blir för bolagsmännen

tillgänglig". Detta uttryck är oklart. Med uttrycket kan åsyftas, antingen att fristen skall börja löpa först då räkenskapsavslutningen är tillgänglig för alla bolagsmännen eller att det avgörande skall vara när den blir tillgänglig för en behörig representant för bolaget eller att tiden skall räknas individuellt för varje bolagsman så att fristen för honom löper från det redovisningen blev tillgänglig för honom oavsett hur det förhåller sig med de andra bolagsmännen.

Det är två former av skadeståndstalan mot en bolagsman som här kan komma ifråga. Dels kan en representant för bolaget föra talan i bolagets namn för bolagets räkning och dels kan en enskild bolagsman föra talan för bolagets räkning men i eget namn (actio pro socio). Enligt min uppfattning får det anses lämpligt att preskriptionstiden beträffande en enskild bolagsmans rätt till actio pro socio räknas från det räkenskapsavslutningen blev tillgänglig för denna bolagsman. Bolagets talerätt bör emellertid inte vara preskriberad om en bolagsmans rätt till actio pro socio består. Jag anser därför att preskriptionstiden för bolagets talerätt skall börja löpa först från det räkenskapsavslutningen blev tillgänglig för alla bolagsmännen. De nu redovisade övervägandena har jag i överensstämmelse med kommittéförslaget låtit komma till uttryck i detta stycke.

Andra stycket. Inom aktiebolagsrätten – där liksom inom handelsbolagsrätten huvudregeln är att preskriptionstiden är ettårig – gäller en treårig preskriptionstid för anspråk mot styrelseledamot och verkställande direktör om det ej i årsredovisningen eller i revisionsberättelsen eller eljest till bolagsstämman har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter angående beslut eller åtgärd varpå talan grundas (15 kap. 5 § tredje och fjärde styckena samt 6 § aktiebolagslagen). En handelsbolagsman torde, främst genom sin rätt att få kännedom om bolagets angelägenheter, ha större möjligheter än en aktieägare att utöva direkt kontroll av verksamheten i företaget. Behovet av en treårig preskriptionstid är därför kanske inte så stort inom handelsbolagsrätten som inom aktiebolagsrätten. Å andra sidan kan en sådan preskriptionstid bidra till att handelsbolagen undgår rättsförluster. En treårig preskriptionstid kan vidare vara av särskild betydelse i ett kommanditbolag, i vilket kommanditdelägarna genom bolagsavtalet har utestängts från möjligheten att utöva direkt kontroll av verksamheten i företaget. Slutligen torde det från rättssäkerhetssynpunkt vara av betydelse med i möjligaste mån enhetliga preskriptionsregler för olika bolagsformer. I förevarande stycke har därför i överensstämmelse med kommittéförslaget tagits in en motsvarighet till reglerna om en treårig preskriptionstid i aktiebolagslagen.

Tredje stycket. Av detta stycke framgår att de föreslagna preskriptionsreglerna inte gäller talan som grundas på brott (se 15 kap. 5 § sista stycket aktiebolagslagen).

16 § En bolagsman som vill klandra ett årsbokslut skall väcka talan senast ett år efter det att årsbokslutet blev tillgängligt för honom.

Paragrafen motsvarar 15 § tredje stycket BL.

Enligt 15 § kan i vissa fall skadeståndstalan anställas efter den i 15 § första stycket stadgade ettåriga preskriptionstidens utgång. Om talan enligt 15 § andra eller tredje stycket väcks men klander mot årsbokslutet inte har anställts inom ettårstiden torde inte ett bifall till skadeståndskravet medföra en ändring av årsbokslutet. Den ökning av bolagets aktiva som vinns om skadeståndsanspråket bifalls får i stället komma de övriga bolagsmännen till godo i form av högre vinstandel eller minskad förlust i nästföljande årsbokslut.

Bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man

17 § Var och en av bolagsmännen företräder bolaget, om inte något annat har avtalats eller följer av 31 §.

En bolagsman som har visat trolöshet i bolagets angelägenheter kan på talan av någon annan bolagsman av domstol skiljas från rätten att företräda bolaget. Domstolens avgörande får verkställas utan hinder av att det inte har vunnit laga kraft.

Paragrafen motsvarar 16 § första stycket BL.

En enskild bolagsmans representationsbehörighet kan liksom enligt gällande rätt upphävas genom avtal mellan bolagsmännen, genom att bolaget träder i likvidation eller genom beslut av domstol.

Enligt 4 § handelsregisterlagen skall handelsregistret bl. a. innehålla uppgift om av vem och hur bolagets firma tecknas, när inte firma får tecknas av varje bolagsman ensam. Enligt 13 § handelsregisterlagen skall till registermyndigheten ofördröjligen anmälas om handelsbolag har trätt i likvidation eller om i annat fall ändring har skett i fråga om uppgift som registrerats. Enligt 19 § samma lag skall en registrering som har kungjorts anses ha kommit till tredje mans kännedom, om det inte av omständigheterna framgår att han varken haft eller bort ha vetskap därom.

I 7 § andra stycket 1887 års lag om handelsregister, firma och prokura fanns en bestämmelse om att förhållande, som blivit eller bort bli infört i registret, före kungörandet inte med laga verkan kunde åberopas mot annan än den som visades ha ägt vetskap därom. Bestämmelsen har utgått i nu gällande handelsregisterlag. Någon saklig förändring har därmed inte åsyftats (se Nial, Svensk Associationsrätt, 1975, s. 110). I prop. 1974: 4 s. 246 anförs att den bortfallna bestämmelsen "ger uttryck för en allmän rättsprincip" och att det därför inte var behövligt att ta upp den i lagen. Det anförda ger vid handen att upphävande av en bolagsmans behörighet på grund av förevarande paragraf kräver kungörande för att gälla mot tredje man som inte kände till upphävandet.

BL innehåller inga särskilda bestämmelser rörande representation för handelsbolag i likvidation. Man har antagit att in dubio varje bolagsman har rätt att företräda bolaget under likvidationen. I den nya lagen har frågan reglerats uttryckligen genom en bestämmelse i 31 § första stycket

andra meningen, som innebär att bolaget under likvidation i princip företräds av bolagsmännen i förening.

18 § Har en bolagsman överskridit sin befogenhet när han företog en rättshandling för bolaget, gäller inte rättshandlingen mot bolaget, om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller borde ha insett att bolagsmannen överskred sin befogenhet.

19 § Prokura får meddelas endast av samtliga bolagsmän i förening. Varje bolagsman som är behörig att företräda bolaget kan återkalla prokuran.

Första stycket gäller inte, om något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

I övrigt finns bestämmelser om prokura i prokuralagen (1974: 158).

Paragraferna, som motsvarar 16 § andra och tredje styckena resp. 18 § BL, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.7).

20 § Bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser.

I en bolagsmans konkurs skall utdelning för en bolagsborgenärs fordran beräknas på fordringens belopp efter avdrag för vad bolagsborgenären kan få ut av bolaget.

Paragrafen motsvarar 19 § BL.

Angående den verkan en dom mot bolaget har gentemot en bolagsman torde rättsläget sammanfattningsvis kunna beskrivas på följande sätt. Dom i en process mellan en bolagsborgenär och bolaget kan en bolagsman åberopa till sin förmån i den mån bolaget genom domen helt eller delvis har friats från en ifrågasatt skuld. Å andra sidan blir bolagsmannen bunden av en dom varigenom bolaget har ålagts en förpliktelse. Att domen mot bolaget är bindande för bolagsmannen betyder i detta sammanhang inte att domen är exigibel gentemot honom. För att få exekution mot bolagsmannen måste borgenären processa och skaffa sig dom även mot bolagsmannen. I denna process utgör domen mot bolaget ett bevis för att bolaget har den i domen angivna förpliktelsen. Häremot kan emellertid bolagsmannen göra gällande invändningar, grundade på hans personliga förhållande till käranden. En tänkbar invändning är att bolagsmannen vid uppkomsten av ifrågavarande bolagsskuld genom en överenskommelse med fordringsägaren har befriats från ansvarighet för skulden.

21 § Överlåter en bolagsman utan samtycke av de övriga bolagsmännen sin andel i bolaget till någon annan eller utmäts och försäljs andelen, har överlåtelsen eller försäljningen följande verkan mot bolaget. Bolagsmannens rättsinnehavare har rätt att under bolagets bestånd få ut vad bolagsmannen enligt 9 § har haft rätt att lyfta och att vid bolagsskiftet få ut den del av behållna tillgångar som belöper på bolagsmannen. Rättsinnehavaren har samma rätt som bolagsmannen att säga upp bolaget eller att på annat sätt kräva dess upplösning.

I bolagsavtalet kan intas förbehåll att en bolagsman eller någon annan skall ha förköpsrätt till rättighet som avses i första stycket (förköpsklausul) eller ha rätt att lösa en rättighet som enligt första stycket övergår till ny innehavare (hembudsklausul). Förbehållet skall ange

1. vilka som har förköps- eller lösningsrätt och, om förköps- eller lösningsrätt inte skall kunna utövas vid vissa fång, vilka slags fång som har undantagits,

2. den ordning i vilken förköps- eller lösningsrätten tillkommer de förköps- eller lösningsberättigade inbördes,

3. den tid, inte överstigande två månader från anmälan hos den uppgivne förköps- eller lösningsberättigade om möjlighet att utöva förköp eller om en rättighets övergång, inom vilken förköps- eller lösningsanspråk skall framställas hos bolaget,

4. den tid inom vilken köpesumman eller lösen skall erläggas, vilken tid inte får överstiga en månad räknat från den tidpunkt då köpesumman eller lösenbeloppet blev bestämt.

Om tillämpningen av en föreskrift i bolagsavtalet rörande köpesumman eller lösenbeloppet skulle bereda någon otillbörlig fördel, kan jämkning ske.

Tvister om förköpsrätt och lösningsrätt och om köpesummans eller lösenbeloppets storlek prövas av tre skiljemän enligt lagen (1929: 145) om skiljemän, om inte annat föreskrivs i bolagsavtalet.

Om bolagsavtalet innehåller en hembudsklausul kan, innan det visar sig att lösningsrätten inte begagnas, den till vilken rättigheterna enligt första stycket har övergått inte utöva annan av fånget härflytande rätt gentemot bolaget än rätt att få ut vad fångesmannen under bolagets bestånd skulle ha haft rätt att lyfta enligt 9 §.

Paragrafen har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.7).

Första stycket. Detta stycke överensstämmer i sak med 23 § BL.

Andra—femte styckena. I dessa stycken ges regler om sådan förköpsrätt och lösningsrätt vid övergång till ny innehavare som kan föreskrivas i bolagsavtalet. Vid styckenas utformning har 3 kap. 3 § aktiebolagslagen tjänat som förebild. I överensstämmelse med vad jag har föreslagit för aktiebolagens del (se avsnitt 2.8) tillåts alltså även s. k. förköpsklausuler.

22 § Inträder en ny bolagsman i bolaget, svarar han även för de förbindelser som bolaget har ingått dessförinnan. En bolagsman som avgår svarar inte för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått.

Paragrafen motsvarar 20 § BL.

Enligt 20 § BL svarar en avgående bolagsman inte för förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången om bolagets medkontrahent kände till avgången. Efter mönster av de regler som gäller inom andra rättsområden, t. ex. inom fullmaktsläran, jämställs i förevarande paragraf med vetskap det förhållandet att medkontrahenten borde ha känt till avgången.

23 § Om ett handelsbolag försätts i konkurs, kan en fordran mot bolaget genast göras gällande mot bolagsmännen, även om fordringen annars inte är förfallen till betalning.

Paragrafen motsvarar 21 § BL.

Riksskatteverket har i sitt remissyttrande ifrågasatt om bestämmelsen i förevarande paragraf skall tolkas som en förfalloregel eller som en regel som möjliggör direkt verkställighet hos bolagsmännen personligen. Med anledning därav vill jag anföra följande. Enligt 100 § andra stycket konkurslagen (1921: 225) får en fordran göras gällande i konkurs, även om den är beroende av villkor eller inte är förfallen till betalning. Av förevarande paragraf framgår att en sådan fordran också kan göras gällande mot bolagsmännen, om det är ett handelsbolag som har försatts i konkurs. Man kan alltså säga att det är fråga om en förfalloregel. Däremot innehåller paragrafen ingen bestämmelse om när en exekutionstitel skall anses föreligga mot bolagsmännen. I sistnämnda fråga får jag hänvisa till vad jag har anfört vid 20 §.

24 § BL innehåller en allmän forumregel för handelsbolag. Frågan om allmänt forum för bl. a. handelsbolag regleras emellertid numera i 10 kap. 1 § rättegångsbalken. Jag har därför inte föreslagit någon motsvarighet till 24 § BL.

Bolagets likvidation och upplösning

24 § Ett bolagsavtal kan träffas för bestämd eller obestämd tid eller för en bolagsmans livstid.

Har ett bolagsavtal slutits för obestämd tid, kan en bolagsman säga upp avtalet när som helst. Bolaget skall då träda i likvidation sex månader efter uppsägningen, om inte någon annan uppsägningstid har avtalats.

Har ett bolagsavtal slutits för bestämd tid och fortsätts bolagets rörelse efter utgången av den tiden, anses avtal därefter slutet för obestämd tid.

Paragrafen motsvarar 25 och 26 §§ BL.

Första stycket. Enligt 26 § BL godtas inte bolagsavtal som har slutits på en bolagsmans livstid, utan ett sådant avtal behandlas såsom slutet på obestämd tid. Liksom kommittén har jag däremot funnit att livstidsavtal i princip bör godtas (se avsnitt 2.2.8). Livstidsavtal kan ha karaktär av en pensionsliknande förmån och det framstår som otillfredsställande om ett sådant avtal skulle kunna bringas att upphöra efter endast sex månaders uppsägningstid.

Andra stycket. Detta stycke överensstämmer i sak med 25 § BL. Eftersom en bolagsman inte får fritt överlåta sitt medlemskap i ett handelsbolag är det rimligt att han kan säga upp ett på obestämd tid slutet handelsbolagsavtal. Den i 25 § föreskrivna uppsägningstiden, sex månader, har bibehållits.

Tredje stycket. Detta stycke överensstämmer i sak med det i 26 § BL först angivna fallet.

25 § På begäran av en bolagsman skall ett bolag genast träda i likvidation, om någon annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet eller om det annars finns en viktig grund för bolagets upplösning.

Paragrafen, som motsvarar 27 § BL, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Paragrafen innebär att ett bolagsavtal kan sägas upp omedelbart, om det brister i en väsentlig förutsättning för bolagsavtalets bestånd. Att en sådan uppsägning skall kunna ske står i samklang med allmänna avtalsrättsliga principer. Enligt dessa principer har en borgenär hävningsrätt om ett kontraktsbrott är väsentligt. Vidare anses enligt allmänna avtalsrättsliga principer avtal i vissa fall kunna frånträdas med stöd av förutsättningsläran's allmänna grundsatser eller med stöd av mera speciella grundsatser, t. ex. när ett avtalsvillkor är oskäligt. I vissa avseenden torde emellertid uppsägningsrätten i bolagsförhållanden gå längre än när det gäller avtalsförhållanden i allmänhet. Detta beror på att ett bolagsförhållande regelmässigt förutsätter ett större förtroende mellan parterna än när det gäller ett vanligt förmögenhetsrättsligt avtal.

Såsom särskilda uppsägningsgrunder anges i 27 § BL att en annan bolagsman har vägrat att göra avtalat tillskott eller att en annan bolagsman i bolagets angelägenheter har visat trolöshet eller grov försummelse eller vårdslöshet. I förevarande paragraf har dessa omständigheter sammanförts till en mera allmänt hållen uppsägningsgrund, som innebär att en bolagsman kan uppsäga bolagsavtalet till omedelbart upphörande om någon annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina förpliktelser enligt bolagsavtalet. Under denna uppsägningsgrund faller också det förhållandet att en annan bolagsman än den uppsägande på grund av fortvarande sjukdom inte kan fullgöra sina åligganden som bolagsman.

Enligt 27 § BL utgör den omständigheten att en annan bolagsman genom lagakraftägande dom dömts till fängelse i minst sex månader normalt grund för omedelbar uppsägning av bolagsavtalet. Vilken betydelse ett fängelsestraff skall ha i fortsättningen får enligt min mening bedömas från fall till fall med beaktande av vilket brott det är fråga om och vilken ställning den dömde intar i bolaget.

I 27 § BL anges också som grund för uppsägning fortvarande sjukdom eller olycksfall hos den uppsägande, förfogande över andel i bolaget utan övriga bolagsmäns medgivande samt utmätning och försäljning av andel. Sådana omständigheter bör även i fortsättningen normalt utgöra grund för omedelbar uppsägning. Man kan dock tänka sig fall där någon av de nu angivna omständigheterna är förhanden utan att det sakligt sett är befogat med uppsägning. Vidare kan man tänka sig ett flertal andra situationer än de nu uppräknade där man ur allmänna principer om bristande förutsättningar, ekonomisk omöjlighet eller oskäliga avtalsvillkor kan härleda en

rätt för en bolagsman att kräva att bolaget omedelbart går i likvidation. Bl. a. kan följande situationer komma i fråga. Om en bolagsman är insolvent och insolvensen mera allvarligt äventyrar bolagets och de övriga bolagsmännens intresse torde insolvensen i allmänhet medföra rätt för de övriga bolagsmännen att påkalla upplösning av bolaget. Att en bolagsman förklaras omyndig torde med hänsyn till bolagsmännens intresse av varandras personliga och ekonomiska förhållanden åtminstone i regel utgöra tillräckligt skäl för de övriga bolagsmännen att säga upp bolagsavtalet. Rätt att uppsäga bolagsavtalet kan också föreligga om det av yttre anledningar (fysiska, juridiska eller ekonomiska) blir omöjligt eller väsentligt svårare att realisera bolagets ändamål på det sätt som förutsattes i bolagsavtalet. Om en handelsbolagsman utan att bli insolvent fått sin ekonomiska ställning så försvagad att hans fortsatta deltagande i bolaget skulle visa sig innebära en allvarlig risk för ekonomisk ruin eller i vart fall för ekonomiska belastningar som avsevärt överstiger vad man vid bolagsavtalets tillkomst haft anledning att räkna med, så är det inte uteslutet att han på denna grund kan påkalla bolagets upplösning. De nu berörda omständigheterna sammanfattas i förevarande paragraf med formuleringen att det finns en viktig grund för bolagets upplösning.

Om en bolagsman meddelas näringsförbud enligt de nyligen föreslagna reglerna härom, bör detta normalt utgöra grund för att påkalla bolagets upplösning. Som konkurslagskommittén har framhållit i sitt remissyttrande kan det dock i en sådan situation ligga nära till hands att övriga bolagsmän begagnar sig av den möjlighet att utesluta vederbörande som 30 § ger dem.

Som framgår av 29 § är avtal om utträde i stället för likvidation giltigt. I övrigt bör inte bolagsmännen genom avtal på förhand kunna avsäga sig rätten att påkalla likvidation om någon annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet. Inte heller bör en bolagsman på förhand kunna avstå från möjligheten att begära likvidation om det annars föreligger en viktig grund för bolagets upplösning. Förevarande paragraf har alltså inte gjorts dispositiv. Ett avtal om att likvidation inte skall kunna påkallas i en viss situation kan dock i viss mån beaktas då det gäller att bedöma om en viktig grund för bolagets upplösning föreligger. När en likvidationsgrund av nu diskuterat slag har inträtt, kan bolagsmännen givetvis komma överens om att inte åberopa den.

26 § Dör en bolagsman, skall bolaget genast träda i likvidation, om inte något annat har avtalats eller följer av 29 eller 30 §.

Paragrafen motsvarar 28 § BL.

Att en bolagsmans död i regel bör medföra likvidation är naturligt med tanke på den betydelse som bolagsmannens person har för handelsbolaget. Å andra sidan kan det för de kvarvarande bolagsmännen och ibland även

från allmänna synpunkter vara önskvärt att ett företag som driver verksamhet inte ödeläggs genom dödsfallet. Det är därför enligt min mening lämpligt att bolagsmännen, liksom enligt 28 § BL, kan avtala att likvidation inte skall inträda vid dödsfall. 28 § BL har således behållits sakligt oförändrad.

Av hänvisningen till 29 och 30 §§ följer att avtal om utträde respektive beslut om uteslutning gäller mot dödsboet.

27 § Försätts en bolagsman i konkurs, skall bolaget genast träda i likvidation, om inte något annat följer av 29 eller 30 §.

Paragrafen motsvarar 29 § BL.

Med tanke på den betydelse som bolagsmannens person har för bolaget är det liksom vid dödsfall naturligt att bolaget träder i likvidation, om en bolagsman försätts i konkurs. Konkursbolagsmannens andel i bolagsförmögenheten bör med hänsyn till konkursborgenärerna kunna frigöras i samband med konkursen. Förevarande paragraf är därför liksom 29 § BL tvingande.

Av hänvisningen till 29 och 30 §§ följer att avtal om utträde respektive beslut om uteslutning kan gälla också mot bolagsmannens konkursbo. Enligt 29 § andra meningen gäller emellertid avtal om utträde inte mot konkursboet såvida inte konkursboet har biträtt avtalet. Genom sistnämnda bestämmelse omöjliggörs det för en bolagsman att till nackdel för sitt framtida konkursbo avtala att han eller en annan bolagsman i händelse av konkurs skall utlösas ur bolaget för ett belopp som understiger respektive överstiger vad konkursboet skulle ha erhållit om bolaget i stället gått i likvidation.

Den i 29 § föreslagna regleringen utgår från att avtal om utträde har kommit till stånd innan likvidationsfaktum har inträffat. Som konkurslagskommittén har påpekat i sitt remissyttrande är det emellertid inget som hindrar att, när en bolagsman har försatts i konkurs, det mellan dennes konkursbo och övriga bolagsmän träffas överenskommelse om utträde.

Frågan om handelsbolagets konkurs som likvidationsgrund behandlas i 44 §.

28 § Ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän har gått ned till en anses ha trätt i likvidation senast när detta förhållande har bestått under sex månader.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Paragrafen innebär att enmanshandelsbolaget träder i likvidation senast sex månader efter det att alla bolagsandelar har förenats på en hand, under förutsättning att sistnämnda förhållande då alltjämt består. Det är möjligt att genom att ta in en ytterligare bolagsman bringa likvidationstillståndet att upphöra.

Eftersom regeln om likvidation i förevarande paragraf är tänkt att utgöra ett medel som indirekt framtvingar bolagets upplösning framstår det enligt min mening som mindre angeläget med en lagregel som anger en särskild tidpunkt då enmanshandelsbolaget skall anses upplöst. Vidare kan behovet av tid för likvidationsförfarandet variera, vilket gör det svårt att generellt ange en särskild tidpunkt då ett enmanshandelsbolag skall anses upplöst.

Enligt 13 § första stycket handelsregisterlagen skall bolagsmännen oförd röjligen göra anmälan till handelsregistret då ett handelsbolag försätts i likvidation. Den som försummar att göra föreskriven anmälan kan enligt 22 § andra stycket samma lag dömas till böter, högst 500 kr. De nu angivna bestämmelserna i handelsregisterlagen medför att innehavaren av ett enmanshandelsbolag är skyldig att sex månader efter det att alla andelarna har förenats på en hand anmäla till handelsregistret att bolaget har trätt i likvidation.

35 § innehåller särskilda regler för ett enmanshandelsbolag, som har trätt i likvidation.

29 § Bolagsmännen får avtala att, om det finns grund för likvidation enligt 24–27 §§, en bolagsman eller hans rättsinnehavare skall utträda ur bolaget i stället för att bolaget skall träda i likvidation. Ett sådant avtal gäller inte mot en bolagsmans konkursbo såvida inte konkursboet har biträtt avtalet.

Paragrafen, som motsvarar 30 § BL, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

30 § första meningen BL innebär att avtal om att en bolagsman skall utträda, om likvidation enligt lagen eljest skulle ha skett, inte är giltigt om avtalet saknar bestämmelse om grunden för utlösandet. Med "grunden" för utlösandet avses normen för bestämmandet av det förmögenhetsvärde som den avgående skall erhålla. 30 § första meningen BL är inte tillämplig då enligt avtal mellan bolagsmännen utträde skall ske utan att likvidationsanledning föreligger. I sistnämnda fall blir alltså ett avtal om utträde giltigt trots att avtalet inte innehåller bestämmelse om grunden för utlösandet. BL innehåller ingen anvisning om hur utlösningsbeloppet i sistnämnda fall skall bestämmas.

Som framgår av vad jag har anfört i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8) anser jag att lagstiftaren bör söka underlätta genomförandet av sådana avtal som föreskriver utträde i fall då likvidation eljest skulle ha skett. Förevarande paragraf innebär att ett avtal om utträde, om likvidation eljest skulle ha skett, är giltigt även om grunden för utlösandet inte har angivits i avtalet. Även utan en särskild lagregel gäller detsamma, om enligt avtal utträde skall ske utan att likvidationsanledning föreligger.

30 § Om det finns grund för likvidation enligt 24–27 §§, kan i stället för

att bolaget träder i likvidation uteslutning ske av den bolagsman till vilken likvidationsgrunden kan hänföras eller dennes rättsinnehavare. För att uteslutning skall få ske måste följande iakttas. De övriga bolagsmännen skall vara ense om uteslutningen. Den som begärs utesluten skall erhålla ett lösenbelopp som kan antas motsvara vad han skulle ha erhållit om bolagsskifte i stället hade ägt rum. Den som begärs utesluten har rätt att kräva att säkerhet ställs för att hans ansvar för bolagets förbindelser inte tas i anspråk i större omfattning än som kan antas ha blivit fallet om i stället för uteslutning bolagsskifte hade ägt rum.

Första stycket gäller inte, om något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Om det inte har träffats något avtal om uteslutning av bolagsman anses enligt BL uteslutning inte kunna ske. Då en bolagsman i ett sådant fall åsidosätter sina skyldigheter torde medbolagsmännen inte ha någon annan möjlighet än att påfordra likvidation såvida inte den ifrågavarande bolagsmannen frivilligt går med på utlösande. Denna lagens ståndpunkt innebär enligt min mening att man inte tillräckligt beaktar de olägenheter som en likvidation medför för de övriga bolagsmännen. Liksom kommittén har jag därför funnit att uteslutning av bolagsman bör kunna ske under de i förevarande lagrum angivna förutsättningarna.

Som jag har anfört i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8) skall uppkommande tvister prövas av domstol och paragrafen innehåller alltså ingen hänvisning till lagen om skiljemän (jfr 21 § fjärde stycket).

31 § Under likvidationen vidtas förvaltningsåtgärder av alla bolagsmännen i förening, om inte något annat har avtalats eller särskild likvidator har förordnats. Vad som nu sagts gäller även rätten att företräda bolaget.

En bolagsman har rätt att under likvidationen låta sig företrädas av ombud vid medverkan i bolagets angelägenheter, om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

Under likvidationen får dödsboet efter en bolagsman företrädas av endast en ställföreträdare eller ett ombud, om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen.

Paragrafen, som motsvarar 32 § BL, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Första stycket. På grund av hänvisningen i 33 § BL till 5 § BL innebär gällande rätt att in dubio varje bolagsman är berättigad att vidta förvaltningsåtgärder (likvidationsåtgärder) under likvidationen. 32 § första meningen BL innebär att även en bolagsman, som före likvidationen har varit utesluten från deltagande i bolagets förvaltning, har rätt att medverka vid likvidationen. Gällande rätt anses innebära att bolagsmännen under likvidationen inte är beroende av samverkan med varandra utan att var och en har rätt att vidta erforderliga åtgärder för likvidationen. Detta gäller även

om de före likvidationen enligt avtal endast fick vidta förvaltningsåtgärder gemensamt.

Om en bolagsman före likvidationen har varit utesluten från deltagande i bolagets förvaltning, är det enligt min mening olämpligt att han under likvidationen får rätt att självständigt vidta förvaltningsåtgärder. Även i andra fall får det anses olämpligt att ge varje bolagsman en självständig rätt att vidta sådana åtgärder. Som framgår av förevarande stycke har jag i stället i likhet med kommittén funnit det ändamålsenligt med en regel att alla bolagsmännens medverkan skall erfordras för förvaltningsåtgärder under likvidationen, oavsett vad som gällde dessförinnan. Därigenom får man ett skydd mot att enskilda bolagsmän missbrukar förvaltningsrätten. Risken för att bolagets verksamhet lamslås till följd av oenighet mellan delägarna är här utesluten genom möjligheten att få likvidator förordnad. Denna lösning har valts när det gäller dödsboförvaltning.

Även under likvidationen får – såsom är fallet då under bolagets ordinarie verksamhet förvaltningen handhas av flera bolagsmän gemensamt – brådskande åtgärd vidtas trots att en bolagsman inte deltar i beslutet, om han inte hinner tillkallas eller om han till följd av sjukdom eller av annan orsak är oförmögen att delta i förvaltningen. Detta framgår av en hänvisning i 32 § andra stycket till 3 § tredje stycket.

Det förhållandet att under likvidationen förvaltningsåtgärder endast får vidtas av alla bolagsmännen i förening, om inte annat har avtalats eller särskild likvidator har förordnats, gör att det behövs en motsvarande regel då det gäller rätten att företräda bolaget. En sådan regel har intagits i förevarande styckes andra mening.

Andra stycket. Innehållet i förevarande stycke överensstämmer i sak med vad som gäller enligt 32 § BL. Motsättningsvis framgår av förevarande bestämmelse, liksom av 32 § BL, att en bolagsman i princip inte får sätta annan som ombud i sitt ställe när likvidation inte är för handen.

Tredje stycket. Om det efter en avliden bolagsman finns flera dödsbodelägare, får enligt 32 § andra meningen BL endast en av dem eller ett gemensamt ombud delta i likvidationen. Bestämmelsen har motiverats med att en annan ordning skulle medföra alltför stora praktiska svårigheter. Även enligt min mening kan förekomsten av många dödsbodelägare efter en bolagsman vilka alla måste lämna sitt samtycke i olika frågor leda till olägenheter under ett handelsbolags likvidation. 32 § andra meningen har därför fått en motsvarighet i förevarande stycke.

32 § Bestämmelserna i 5 § gäller under likvidationen.

Om inte något annat har avtalats i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter, gäller under likvidationen 2 §, 3 § tredje stycket, 4, 6, 8 och 12–16 §§. Bestämmelserna i 3 § tredje stycket och 4 § gäller dock inte, om särskild likvidator har förordnats.

Paragrafen motsvarar 33 § BL.

Syftet med en likvidation är att avveckla handelsbolagets verksamhet. I förevarande paragraf hänvisas därför inte till 7 § om beräkning av vinst eller förlust för räkenskapsår, 9 § om rätt för en bolagsman att efter årlig räkenskapsavslutning lyfta vissa belopp och 10 § rörande verkan av att bolagsmannen inte begagnar sin rätt att lyfta vinst m. m. för räkenskapsår. En ändamålsenlig likvidation kan emellertid kräva att bolagets rörelse fortsätter under längre eller kortare tid. Även om bolagsmännen i ett sådant fall bör kunna ha rätt till ränta, arvode eller del i vinst, kan de inte kräva att få ut något belopp under likvidationen, även om den skulle dra ut på tiden. De får i stället vänta till det slutliga skiftet. Skulle detta dra ut obehörigen på tiden, kan en bolagsman begära förordnande av likvidator.

Hänvisningen till 3 § tredje stycket har behandlats vid 31 § första stycket.

33 § När bolaget har trätt i likvidation, skall bolagets egendom i den mån det behövs för likvidationen så snart det kan ske förvandlas till pengar genom försäljning på offentlig auktion eller på annat lämpligt sätt. Bolagets rörelse får fortsättas, om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skälig tid för att skaffa ny anställning.

Paragrafen motsvarar 34 § BL.

Enligt 34 § första stycket BL skall likvidationsförsäljningen börja "sedan sådant förhållande inträffat, att bolaget skolat träda i likvidation". Denna formulering har i tydlighetens intresse bytts ut mot uttrycket "när bolaget har trätt i likvidation".

Enligt 34 § första stycket BL skall bolagets tillhörigheter förvandlas i pengar "så snart utan uppenbar skada ske kan". Lagens formulering enligt vilken endast "uppenbar skada" får hindra realisation ter sig mycket snäv. Inom aktiebolagsrätten (13 kap. 11 § aktiebolagslagen) anges i stället att realisationen skall äga rum "så snart det kan ske". Den sistnämnda formuleringen, som ger likvidatorerna möjlighet att friare bedöma när det är lämpligt att realisera, har använts i förevarande paragraf.

Enligt 34 § första stycket BL skall handelsbolagets tillgångar under likvidationen förvandlas i pengar. Enligt 13 kap. 11 § aktiebolagslagen skall i motsvarande fall aktiebolagets tillgångar förvandlas i pengar "i den mån det behövs för likvidationen". Om denna bestämmelse anförde föredragande statsrådet (prop. 1975: 103 s. 509) att det i vissa fall kan vara onödigt eller olämpligt att förvandla egendom i pengar. Egendom som kan anses i huvudsak likvärdig med pengar, såsom värdepapper, behöver alltså inte förvandlas i pengar, om egendomen kan fördelas i lika lotter mellan aktieägarna. – De angivna synpunkterna är enligt min mening tillämpliga även på handelsbolag och paragrafen har formulerats i överensstämmelse med aktiebolagslagen.

Enligt 34 § andra stycket BL kan varje bolagsman påfordra att bolagets

egendom säljs på offentlig auktion. Detta stadgande är enligt min mening för kategoriskt. Många gånger torde det vara lämpligare med en försäljning under hand. Efter mönster av 13 kap. 11 § aktiebolagslagen har därför föreskrivits att försäljningen skall ske på offentlig auktion eller på annat lämpligt sätt.

Enligt 13 kap. 11 § aktiebolagslagen får under likvidationen aktiebolagets rörelse fortsättas om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skäligt rådrum för att skaffa sig ny anställning. I paragrafens andra mening har tagits in en motsvarande bestämmelse för handelsbolagens del.

34 § Om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen, får tillgångarna inte skiftas innan alla kända skulder har blivit betalda eller behövliga medel har avsatts för sådan betalning.

Varje bolagsman har rätt att ur de behållna tillgångarna få tillbaka sin behållna insats enligt det senaste årsbokslutet eller, om inget årsbokslut har gjorts, vad han har betalat in till bolaget som insats. Om inte behållningen räcker till, räknas bristen som förlust. Uppstår ett överskott, utgör detta den slutliga vinsten.

Paragrafen motsvarar 35 § BL.

35 § Om ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän har gått ned till en har trätt i likvidation, får endast sådana rättshandlingar eller andra åtgärder företas som tjänar avvecklingsändamålet eller som behövs med anledning av att bolagets rörelse fortsätts för att de anställda skall få skälig tid att skaffa ny anställning.

En rättshandling får åberopas mot bolaget av den mot vilken rättshandlingen företogs endast om denne varken kände till eller borde ha känt till de omständigheter som medförde att rättshandlingen var otillåten.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Möjligheten att arbeta med enmanshandelsbolag har begränsats genom en föreskrift i 28 § att ett sådant bolag skall anses ha trätt i likvidation senast sex månader efter det att antalet bolagsmän har gått ner till en. Jag har i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8) funnit att lagen bör innehålla en tvingande regel som begränsar den ensamme bolagsmannens rätt att ingå förbindelser för bolaget under likvidationen. En sådan regel bidrar till att tvinga fram handelsbolagets upplösning och överförande av dess egendom till privatförmögenheten.

Den angivna regeln har tagits in i förevarande paragraf. I paragrafen anges också att bolagets rörelse även då det är fråga om ett enmanshandelsbolag får fortsättas i den mån det behövs för att de anställda skall få skälig tid att skaffa sig anställning (jfr 33 §). Slutligen har som ett andra stycke tagits in en regel till skydd för godtroende tredje man.

36 § Bolagsskiften som inte sker i skriftlig form är ogiltiga.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Som framgår av 43 § anser jag att ett skifte som har förrättats av likvidator skall kunna klandras och att klanderfristen för varje bolagsman skall räknas från det han får del av skifteshandlingen. Redan detta sätt att beräkna utgångspunkten för klanderfristen gör det önskvärt att av likvidator förrättat skifte får skriftlig form.

Även då ett skifte förrättas av bolagsmännen själva talar starka skäl för skriftlig form. Detta är bl. a. av betydelse för tvister mellan bolagsmännen. Jag har visserligen tidigare uttalat att det får anses olämpligt med en lagföreskrift om att bolagsavtalet skall ingås i skriftlig form. Om man uppställer krav på skriftlig form för ett bolagsavtal kan betydande olägenhet uppkomma därigenom att en redan påbörjad bolagsverksamhet tvingas att upphöra på grund av att en bolagsman efter någon tid åberopar formfel. Någon olägenhet av motsvarande betydelse synes det emellertid inte vara anledning att befara i fråga om bolagsskifte. Jag har därför funnit att ett krav på skriftlig form bör uppställas även om skiftet skall förrättas av bolagsmännen själva. Iakttas inte detta formkrav, bör skiftet vara ogiltigt.

Paragrafen har utformats i enlighet med vad nu har anförts.

37 § Är det sannolikt att likvidationen oskäligt uppehålls eller annars utförs på ett sådant sätt att en bolagsmans rätt därigenom äventyras, får domstol på ansökan av bolagsmannen förordna att likvidationen skall verkställas av en eller flera likvidatorer som utses av domstolen.

Ansökan skall göras hos rätten i den ort där bolaget har sitt hemvist. Ansökningen skall innehålla uppgift om samtliga bolagsmäns namn och adress. De bolagsmän som inte har deltagit i ansökningen skall delges denna på det sätt som är föreskrivet om stämning i tvistemål. De skall beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

Bolagsman får utses till likvidator.

En likvidator som inte är bolagsman skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer för ett särskilt fall tillåter något annat. Likvidator som inte är bolagsman får inte vara omyndig eller i konkurs.

Myndighets beslut enligt fjärde stycket första meningen överklagas hos regeringen genom besvär.

38 § Har flera likvidatorer blivit utsedda, skall de ha hand om uppdraget gemensamt, om inte rätten förordnar att uppdraget skall delas på visst sätt mellan dem.

En likvidator kan när som helst entledigas av rätten. Är bolagsmännen ense om att återta likvidationen, skall rätten återkalla förordnandet för likvidator.

Ett beslut om förordnande eller entledigande av likvidator skall gälla omedelbart även om det överklagas.

39 § En likvidator skall med iakttagande av 33 och 34 §§ genomföra likvidationen i bolagsmännens ställe.

En likvidator som inte är bolagsman får inte handlägga frågor om avtal mellan honom och bolaget. Inte heller får han handlägga frågor om avtal mellan bolaget och tredje man, om han har ett väsentligt intresse i frågan som kan strida mot bolagets. Vad som nu har sagts om avtal gäller även rättegång och annan talan.

40 § En likvidator har rätt till skäligt arvode och till ersättning för kostnader för att utföra uppdraget.

Paragraferna, som motsvarar 35 a § BL, har delvis behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Som jag har framhållit i den allmänna motiveringen bör liksom enligt gällande rätt (35 a § första stycket andra meningen BL) en bolagsman kunna utses till likvidator. En bestämmelse härom har tagits in i *37 § tredje stycket*.

Av 13 kap. 7 § fjärde stycket aktiebolagslagen jämfört med 8 kap. 4 § samma lag följer att likvidator i aktiebolag skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om inte regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Enligt nu nämnda lagrum kan vidare den som är omyndig eller i konkurs inte vara likvidator i aktiebolag. När det gäller handelsbolag bör i fråga om annan person än bolagsman på samma sätt som inom aktiebolagsrätten frånvaro av svenskt medborgarskap, bosättning utomlands, omyndighet och konkurstillstånd utgöra hinder mot att vara likvidator. Föreskrifter härom har intagits i *37 § fjärde stycket*.

Jag vill i detta sammanhang något beröra vad som gäller för en handelsbolagsman i fråga om medborgarskap, omyndighet och konkurs. Begränsningar i möjligheten att träda in i handelsbolag föreligger när det gäller utländska medborgare och utländska företag. Enligt lagen (1968:555) om rätt för utlänning och utländskt företag att idka näring här i riket krävs sålunda tillstånd för den som önskar delta som bolagsman i näringsverksamhet som bedrivs av svenskt handelsbolag. Härutöver fordras när det gäller delägarskap i handelsbolag en prövning enligt lagen (1968: 557) om rätt för utlänning och utländskt företag att sluta svenskt handelsbolag eller ingå i sådant bolag. Att tillstånd krävs även enligt sistnämnda lag sammanhänger med 1916 års lagstiftning med inskränkningar i utländska rättssubjekts möjligheter att förvärva fast egendom i Sverige (se härom SOU 1978: 73). En omyndig kan i regel inte sluta förmögenhetsrättsliga avtal och alltså inte bolagsavtal utan samtycke av förmyndaren. Enligt 15 kap. 13 § föräldrabalken kan förmyndaren låta den omyndige driva näring när denne fyllt 16 år.

Enligt 199 a § konkurslagen (1921: 225) får en gäldenär under sin konkurs inte driva rörelse med vars utövande följer bokföringsskyldighet. Förbudet gäller enligt lagrummets förarbeten även delägare i handelsbolag.

Besvärsbestämmelsen i *37 § sista stycket* har en förebild i 18 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen.

Enligt 13 kap. 7 § fjärde stycket aktiebolagslagen jämfört med 8 kap. 10 § samma lag får i aktiebolagen likvidator inte handlägga en fråga rörande avtal mellan honom och bolaget. Inte heller får han handlägga en fråga om avtal mellan bolaget och tredje man, om han i frågan har ett väsentligt intresse som kan vara stridande mot bolagets. Då det gäller handelsbolagsmän har jag, såsom framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.6), inte funnit skäl att föreslå något förbud mot självkontrahering. Däremot anser jag att inom handelsbolagsrätten en motsvarighet till de aktiebolagsrättsliga jävsreglerna bör gälla för en likvidator som inte är bolagsman. En föreskrift med detta innehåll har intagits i *39 § andra stycket*.

41 § Sedan en likvidator har fullgjort sitt uppdrag, skall han så snart det kan ske avge slutredovisning för sin förvaltning genom en förvaltningsberättelse rörande likvidationen i dess helhet. Berättelsen skall även innehålla en redogörelse för bolagsskiftet. Till berättelsen skall fogas redovisningshandlingar för hela likvidationstiden.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt, har utformats efter mönster av 13 kap. 14 § första stycket aktiebolagslagen.

42 § Bestämmelserna i 14 och 15 §§ gäller även i fråga om skadeståndsskyldighet för likvidatorer. Bestämmelserna i 15 § om årsbokslut skall i stället gälla slutredovisningen.

I paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande rätt (jfr dock 35 a § femte stycket BL), har likvidatorer jämställts med bolagsmän då det gäller skadeståndsskyldighet mot bolaget.

43 § Om ett bolagsskifte har förrättats av likvidator, har varje bolagsman rätt att klandra skiftet genom att väcka talan mot de övriga bolagsmännen inom tre månader från det slutredovisningen delgavs honom genom överlämnande av en bestyrkt avskrift.

Paragrafen, som motsvarar 36 § första stycket BL, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.8).

Enligt 36 § BL skall en bolagsman som inte är nöjd med bolagsskiftet eller med åtgärd som har vidagits under likvidationen väcka sin talan inom ett år från det skiftet skedde. Den i 36 § BL föreskrivna klanderfristen gäller oavsett om skiftet har förrättats av särskilt förordnad likvidator eller av bolagsmännen själva. Det kan emellertid ifrågasättas om man bör ha en särskilt klanderfrist då bolagsmännen själva har förrättat skiftet. I detta fall föreligger ett skifte först sedan samtliga bolagsmän genom avtal har kommit överens om skiftets innehåll. Klandertalan kan därför här komma ifråga bara av någon anledning som över huvud taget kan göra en viljeförklaring ogiltig, såsom tvång, svek, bristande förutsättning e. d. Det förefal-

ler obefogat att just i fråga om avtal om bolagsskifte, i motsats till vad som gäller i fråga om ogiltighet av andra avtal, uppställa en särskild klanderfrist. Då det gäller arvskifte som förrättas av dödsbodelägare har man av nu anförda skäl avstått från att uppställa en särskild klanderfrist.

På grund av det anförda innehåller förslaget inte någon bestämmelse om klanderfrist då det gäller skifte som förrättas av bolagsmännen själva.

För det fallet att bolagsskiftet verkställs av likvidator måste det emellertid finnas regler om att skiftet kan klandras och att klandertalan skall väckas inom viss tid. Sådana regler har intagits i förevarande paragraf. Utredningsmöjligheterna försvåras med tiden och de övriga bolagsmännen har behov av trygghet i fråga om rätten till vad som har tillskiftats dem. Klanderfristen bör därför inte göras längre än vad som är nödvändigt för att bolagsmännen skall kunna ta ställning till om anledning till klander föreligger. Enligt aktiebolagslagen (13 kap. 13 §) skall en aktieägare som vill klandra bolagsskifte väcka talan senast tre månader efter det slutredovisning lades fram på bolagsstämman. Inom arvsrätten (23 kap. 8 § ärvdabalken) gäller att dödsbodelägare som vill klandra av särskild skiftesman förättat arvskifte skall väcka talan inom tre månader från delgivning av arvskifteshandlingen. Enligt min mening föreligger inga särskilda skäl som talar för att fristen för klander av bolagsskifte skall vara längre då det gäller handelsbolag än beträffande aktiebolag. Likvidatorn bör söka ena handelsbolagsmännen så att skiftet får karaktären av ett mellan bolagsmännen slutet avtal. Först om detta inte går måste likvidatorn själv förrätta skiftet.Då skiftet förrättas av likvidator bör sålunda bolagsmännen normalt dessförinnan ha haft tillfälle att under likvidatorns ledning delta i förhandlingar angående skiftet. Detta förhållande bidrar ytterligare till att minska behovet av en lång klanderfrist. På grund av det anförda har jag i likhet med kommittén stannat för en förkortning av klandertiden från ett år till tre månader. Förevarande paragraf har utformats i överenstämmelse härmed.

Utgångspunkten för klanderfristen är enligt 36 § BL den tidpunkt då skiftet skedde. I enlighet med vad som gäller angående klander av arvskifte (23 kap. 8 § andra stycket ärvdabalken) torde det var lämpligare att utgångspunkten för klanderfristen räknas för varje bolagsman från det att han fick del av skifteshandlingen. Förevarande paragraf har utformats i enlighet med vad nu sagts. Av 41 § framgår att en redogörelse för bolagsskiftet skall finnas i slutredovisningen.

BL innehåller inga uttryckliga regler om mot vem klandertalan skall riktas. Klandertalan anses emellertid skola riktas mot de övriga delägarna i bolaget och alltså inte mot likvidatorn. För att misstag med åtföljande rättsförluster skall förhindras har i förevarande paragraf uttryckligen angetts att klandertalan skall riktas mot de övriga bolagsmännen.

44 § Bolaget är upplöst när skifte har ägt rum eller, om en likvidator har haft hand om likvidationen, när slutredovisningen har delgivits var och en av bolagsmännen genom överlämnande av bestyrkt avskrift.

Om bolaget är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott, är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Finns det överskott, skall bolaget träda i likvidation.

Första stycket motsvarar 36 § andra stycket BL.
Andra stycket motsvarar 37 § BL. En konkurs för bolaget torde innebära ett sådant avbrott i bolagets verksamhet att det regelmässigt är lämpligast för bolagsmännen att bolaget upphör, även om konkursen lämnar överskott. En motsvarande bestämmelse gäller också sedan länge inom aktiebolagsrätten (se 13 kap. 4 § första stycket 2 och 19 § andra stycket aktiebolagslagen). Den ifrågavarande likvidationsgrunden torde så till vida få anses tvingande att den inte på förhand kan sättas ur kraft genom ett avtal mellan bolagsmännen. Om emellertid bolagsmännen vid konkursens avslutande finner att föreliggande överskott erbjuder en lämplig grundval för att fortsätta bolagets verksamhet, bör de kunna komma överens om det.

45 § Om det framkommer någon tillgång för bolaget efter dess upplösning eller om talan väcks mot bolaget eller om det på annat sätt uppkommer behov av en likvidationsåtgärd, skall likvidationen fortsättas.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i BL, har en förebild i 13 kap. 16 § första meningen aktiebolagslagen. Paragrafens innehåll torde återge gällande rätt.

Avslutningsvis vill jag nämna att de nuvarande bestämmelserna om likvidation och upplösning i BL har fått motsvarigheter i den nya lagen utom i fråga om 31 § BL, som behandlar bl. a. det fallet att en bolagsman vidtar en förvaltningsåtgärd efter det att en likvidationsanledning har inträffat. Kommittén anser att nämnda paragraf saknar praktisk betydelse och bör utgå. Jag delar denna uppfattning.

3 kap. Kommanditbolag

1 § I Fråga om kommanditbolag gäller 2 kap., om inte något annat föreskrivs.

Bestämmelserna om kommmanditbolag har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.2). I 1 kap. 2 § definieras begreppen kommanditbolag, kommanditdelägare och komplementär.

Förevarande paragraf innehåller den huvudregeln att de allmänna bestämmelserna om handelsbolag i 2 kap. gäller också för kommanditbolag. I de följande paragraferna i 3 kap. har emellertid tagits upp olika särbestämmelser för kommanditbolagens del.

Jag vill i detta sammanhang särskilt nämna att kommanditdelägarens begränsade ansvarighet och avsaknaden av förvaltningsrätt under bolagets normala verksamhet medför att hans personliga egenskaper ofta inte har

samma betydelse som en vanlig handelsbolagsmans för de övriga delägarna. Kommanditdelägaren har dock ett visst ansvar för bolagets förbindelser. Vidare har han rätt att få kännedom om bolagets angelägenheter. Därtill kommer att han enligt bolagsavtalet kan ha tillerkänts förvaltningsrätt samt att han under likvidationsskedet är utrustad med legal förvaltningsrätt. Jag har p. g. a. det anförda funnit att regeln i 2 kap. 2 § om att en bolagsman inte utan de övriga bolagsmännens samtycke får sätta annan i sitt ställe bör gälla också för kommanditdelägare.

2 § Samtliga bolagsmän får inte vara kommanditdelägare. Stiftelser eller ideella föreningar får inte vara komplementärer. Åsidosätts dessa föreskrifter, anses bolaget som handelsbolag enligt 2 kap.

Första meningen motsvarar 38 § första stycket andra meningen BL.

Andra meningen, som förbjuder stiftelser och ideella föreningar att vara komplementärer, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.2). Bestämmelsen gäller inte för stiftelser och ideella föreningar som har inträtt som komplementärer innan den nya lagen träder i kraft (se punkten 6 i övergångsbestämmelserna).

Tredje meningen saknar motsvarighet i BL. Om samtliga bolagsmän har gjort förbehåll om ett begränsat ansvar, följer emellertid av gällande rätt att de alla oavsett förbehållet blir obegränsat ansvariga gentemot tredje man som i ett vanligt handelsbolag. Jag anser i likhet med kommittén att denna rättsföljd är ändamålsenlig även vid överträdelse av förbudet för stiftelse och ideell förening att vara komplementär. En bestämmelse med detta innehåll har tagits in i förevarande paragraf.

3 § Om inte något annat har avtalats, får en kommanditdelägare vid bolagets upplösning eller när han utträder ur bolaget inte påföras en förlust som överstiger vad han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

Paragrafen saknar motsvarighet i BL.

I tysk och schweizisk rätt förekommer en regel som innebär att en kommanditdelägare endast intill beloppet av sin utfästa insats svarar för förlust som skall påföras honom vid bolagets upplösning eller när han utträder ur bolaget. Oftast torde det överensstämma med parternas intentioner att kommanditdelägaren inte skall behöva riskera att få ta på sig en förlustandel som överstiger insatsen. Det synes också sakligt ändamålsenligt att kommanditbolaget på sådant sätt erbjuder den i regel passive kommanditdelägaren en förlustbegränsning liknande den som kommer en aktieägare tillgodo. Förevarande paragraf har utformats i överensstämmelse härmed.

4 § Om inte något annat har avtalats, har en kommanditdelägare inte rätt att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter. I fråga om förvaltningsåtgärder under likvidation gäller dock 2 kap. 31 §.

Paragrafen motsvarar 39 § BL.

Med hänsyn till att kommanditdelägaren ansvarar för bolagets förbindelser endast med visst belopp torde bandet mellan å ena sidan honom och å andra sidan bolaget och de övriga bolagsmännen ofta vara betydligt lösare än i ett vanligt handelsbolag. Jag anser det därför lämpligt att som legal huvudregel behålla den nuvarande föreskriften i 39 § BL att en kommanditdelägare, om inte annat har avtalats, inte får delta i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Enligt gällande rätt anses emellertid en kommanditdelägare ha rätt att delta i förvaltningen vid likvidation. Anledning saknas att i framtiden utesluta kommanditdelägaren från denna rätt. I förevarande paragrafs andra mening har därför hänvisats till 2 kap. 31 §.

5 § Om det inte genom avtal har bestämts efter vilken grund en kommanditdelägare skall ta del i vinst och förlust och bolagsmännen inte heller kan enas om det, ankommer det på rätten att avgöra denna fråga efter skälighet.

Paragrafen motsvarar 40 § BL.

40 § BL innebär att frågan efter vilken grund en kommanditdelägare skall delta i vinst och förlust skall bestämmas genom avtal mellan bolagsmännen eller, om sådant avtal inte kan träffas, genom en skälighetsbedömning av domstol. Med hänsyn till den olikartade ställning som komplementär och kommanditdelägare intar synes det svårt att i lag närmare ange någon materiell huvudregel för fördelningen av vinst och förlust i ett kommanditbolag. På grund av det anförda har i förevarande paragraf tagits in en bestämmelse som överensstämmer med 40 § BL.

6 § Bolagsmännen får avtala att kommanditdelägare inte skall ha kontrollrätt som avses i 2 kap. 5 §.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i BL, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.2) och vid 2 kap. 1 §. Bestämmelsen innebär att regeln om kontrollrätt i 2 kap. 5 § är dispositiv för en kommanditdelägare i motsats till vad som gäller för en vanlig handelsbolagsman.

7 § Kommanditdelägare är inte behöriga att företräda bolaget.

En rättshandling som en kommanditdelägare företar för bolaget blir dock bindande för bolaget, om den mot vilken rättshandlingen företogs varken insåg eller borde ha insett att den som företog rättshandlingen var kommanditdelägare.

Första stycket överensstämmer i sak med 41 § första stycket BL. Regeln är naturlig med hänsyn till att kommanditdelägaren saknar förvaltningsrätt. Om kommanditdelägaren i denna sin egenskap kunde företräda bolaget, kunde tredje man få den uppfattningen att kommanditdelägaren även i

övrigt intog samma ställning som en vanlig bolagsman. Liksom fallet är i gällande rätt har därför första stycket i förevarande paragraf gjorts tvingande. Däremot bör inte heller i framtiden något hinder möta mot att en kommanditdelägare p. g. a. fullmakt eller prokura företräder bolaget.

I 41 § andra stycket BL stadgas att om någon sluter avtal med den han vet vara kommanditdelägare, blir avtalet inte bindande för bolaget, såvida inte kommanditdelägaren haft fullmakt. Denna bestämmelse uttrycker endast vad som redan följer av stadgandet i första stycket i förevarande paragraf, nämligen att kommanditdelägaren inte i denna sin egenskap är behörig att företräda bolaget. Någon motsvarighet till 41 § andra stycket BL har därför inte tagits in i den nya lagen.

Andra stycket. Om medkontrahenten inte vet att den som för bolaget sluter ett avtal är kommanditdelägare blir avtalet enligt gällande rätt bindande för bolaget. Enligt allmänna rättsprinciper torde visserligen gälla att rättshandlingar som någon företar utanför ramen för sin behörighet aldrig binder huvudmannen (jfr prop. 1975:103 s. 384). Med hänsyn till de obilliga verkningar sistnämnda princip skulle kunna medföra för tredje man när det gäller kommanditbolag, har i detta stycke upptagits en bestämmelse av innebörd att rättshandlingar som kommanditdelägaren i denna sin egenskap företar för bolaget blir bindande för bolaget om tredje man varken insåg eller borde ha insett att ifrågavarande bolagsman var kommanditdelägare (jfr 8 kap. 14 § aktiebolagslagen).

8 § En kommanditdelägare fullgör sin skyldighet att svara för bolagets förpliktelser genom att betala in sin utfästa insats till bolaget.

På begäran av den som har en fordran mot bolaget som är förfallen till betalning är en kommanditdelägare skyldig att betala in sin utfästa insats till bolaget.

En kommanditdelägares utfästa insats anses som inte inbetald i den mån han har återtagit något av insatsen eller, innan en uppkommen brist i insatsen har blivit fylld, lyft vad som har tillgodoförts honom enligt 2 kap. 6 eller 8 §.

Första och andra styckena. Innehållet i dessa stycken har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.2). Enligt gällande rätt blir kommanditdelägaren befriad från ansvar genom att betala sin insats till vilken som helst av bolagsborgenärerna. Denna regel försvårar en rättvis fördelning av kommanditdelägarens utfästa insats mellan bolagsborgenärerna. Antag att en kommanditdelägares utfästa insats uppgår till 50 000 kr. och att han betalar detta belopp till en bolagsborgenär. De övriga bolagsborgenärerna har därefter inte någon fordran mot kommanditdelägaren. De kan följaktligen inte begära kommanditdelägaren i konkurs för att på så sätt få till stånd återvinning av beloppet 50 000 kr. till kommanditdelägarens konkursbo.

Om kommanditdelägaren däremot är skyldig att betala beloppet till bolaget blir återvinningssituationen annorlunda för bolagsborgenärerna.

Antag att bolaget, sedan kommanditdelägaren dit har betalat de 50 000 kronorna, erlägger motsvarande belopp till en bolagsborgenär. De övriga bolagsborgenärerna, som ju alltjämt har fordringar mot bolaget, har här möjlighet att begära bolaget i konkurs och på så sätt få till stånd återvinning av beloppet till bolagets konkursbo. Reglerna i förevarande stycken innebär därför att kommanditdelägaren vid krav från en bolagsborgenärs sida eller då han eljest skall fullgöra sin insatsskyldighet blir skyldig att betala beloppet, inte direkt till bolagsborgenären utan till bolaget.

Tredje stycket motsvarar 42 § BL.

9 § Om kommanditbolaget ingår ett avtal med tredje man och denne vid avtalets ingående varken kände till eller borde ha känt till att förbehåll skett enligt 1 kap. 2 §, svarar den kommanditdelägare som förbehållet avser såsom komplementär för de förbindelser som uppkommit för bolaget genom avtalet.

Om ett avtal ingås för bolaget räkning och därvid med en kommanditdelägares vetskap och vilja en firma används som inte innehåller ordet "kommanditbolag", svarar kommanditdelägaren såsom komplementär gentemot den med vilken avtalet ingicks, även om denne på grund av 19 § handelsregisterlagen (1974:157) skall anses ha haft vetskap om att förbehåll skett enligt 1 kap. 2 §.

Paragrafen motsvarar 43 § BL.

Första stycket. 43 § första stycket BL innebär att en kommanditdelägares begränsade ansvarighet för bolagets skulder endast kan göras gällande mot den som vid förbindelsens tillkomst känner till – eller enligt 19 § handelsregisterlagen skall anses äga kännedom – om förbehållet. Motsvarande gäller enligt 44 § BL vid nedsättning av det belopp som kommanditdelägare ansvarar med. För att uppnå överensstämmelse med de principer som brukar gälla inom modern fullmakts- och associationsrätt har i första stycket med kännedom jämställts att tredje man borde ha känt till förbehållet om begränsad ansvarighet.

Andra stycket. Bestämmelsen överensstämmer i sak med 43 § andra stycket BL, sådant detta har tolkats av Nial (s. 366).

10 § Nedsätts det belopp med vilket en kommanditdelägare svarar enligt 1 kap. 2 § på grund av överenskommelse mellan bolagsmännen, är nedsättningen utan verkan i fråga om förpliktelser vid vars tillkomst medkontrahenten varken kände till eller borde ha känt till nedsättningen.

Paragrafen motsvarar 44 § BL. Även i förevarande paragraf har med kännedom jämställts att tredje man borde ha känt till nedsättningen.

11 § Om inte något annat har avtalats, medför en kommanditdelägares död inte att bolaget skall träda i likvidation.

Bestämmelsen i 28 § BL att vid en bolagsmans död bolaget, om inte

annat har avtalats, genast skall träda i likvidation gäller även för kommanditbolag. 28 § BL har fått en motsvarighet i 2 kap. 26 § nya lagen.

När det gäller kommanditbolag, särskilt sådana med ett större antal kommanditdelägare vilkas insatser kanske är relativt obetydliga, torde det oftast vara mindre ändamålsenligt att en kommanditdelägares död skall medföra bolagets upplösning. I förevarande paragraf har därför tagits upp en bestämmelse om att en kommanditdelägares död normalt inte skall utgöra likvidationsanledning. Om en kommanditdelägare avlider får i stället hans dödsbo eller arvtagare inträda som delägare i bolaget.

4 kap. Enkla bolag

Bestämmelserna för enkla bolag har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.9).

Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

1 § Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal.

I den mån bolagsmännen inte har träffat avtal om något annat skall 2–4 §§ tillämpas.

Paragrafen motsvarar 47 § första stycket BL.

I fråga om enkla bolag har jag inte funnit skäl att införa några tvingande regler då det gäller bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter (jfr 2 kap. 1 §).

2 § Bestämmelserna i 2 kap. 2, 4, 5, 8, 11, 13 och 14 §§ gäller för enkla bolag. Härvid skall det som föreskrivs i 2 kap. 14 § om skada för bolaget i stället gälla skada för någon annan bolagsman.

Paragrafen motsvarar 47 § andra stycket BL.

Eftersom ett enkelt bolag i princip inte skall användas för drivande av näring – undantag härifrån gäller endast för verksamhet som är bokföringspliktig enligt jordbruksbokföringslagen – görs i förevarande paragraf ingen hänvisning till de bestämmelser i 2 kap. som för sin tillämpning i allmänhet kräver att näringsverksamhet utövas. Vad nu sagts hindrar inte att sistnämnda bestämmelser kan komma till analog tillämpning på vissa enkla bolag.

3 § Åtgärder i förvaltningen av bolagets angelägenheter får vidtas endast med samtliga bolagsmäns samtycke. Dock får en åtgärd som inte tål uppskov vidtas fastän en bolagsman inte har deltagit i beslutet om åtgärden, om bolagsmannen inte har hunnit tillkallas eller om han till följd av sjukdom eller av annan anledning inte är i stånd att ta del i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Har bolagsmännen avtalat att en förvaltningsåtgärd får vidtas utan sam-

tycke av samtliga bolagsmän, får åtgärden dock inte vidtas, om den förbjuds av en bolagsman som inte är utesluten från förvaltningen.

Paragrafen motsvarar 48 § BL.

I fråga om handelsbolag i allmänhet är det önskvärt med delad förvaltningsrätt för att man skall få till stånd de snabba beslut som affärslivet ofta kräver (se 2 kap. 3 §). Skälen för delad förvaltningsrätt gör sig emellertid inte gällande i fråga om icke rörelsedrivande enkla bolag. Bestämmelsen i gällande rätt om samtycke av alla bolagsmännen vid vidtagande av förvaltningsåtgärd i enkelt bolag har därför behållits i förevarande paragraf. Styckena i paragrafen har utformats efter mönster av 2 kap. 3 § tredje resp. första stycket.

4 § Talan om skadestånd av en bolagsman mot någon annan bolagsman skall väckas senast tre år efter utgången av det år då det beslut fattades eller den åtgärd vidtogs som ligger till grund för talan.

Utan hinder av första stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot en bolagsman.

Skillnaden mellan förevarande paragraf och 2 kap. 15 § beror på att ett enkelt bolag inte är juridisk person och att årsbokslut normalt inte förekommer i sådant bolag.

Bolagsmännens förhållande till tredje man

5 § Genom ett avtal som sluts på bolagsmännens vägnar eller under en benämning varmed bolagsmännen samfällt betecknas blir endast den bolagsman som har deltagit i avtalet berättigad eller förpliktad i förhållande till medkontrahenten.

Har flera bolagsmän deltagit i avtalet, har de lika rätt i förhållande till medkontrahenten och svarar solidariskt för vad som har utfästs. Vad som nu har sagts gäller inte, om något annat har bestämts i avtalet.

Paragrafen motsvarar 49 § BL.

Paragrafen utesluter inte att en bolagsman som inte har deltagit i avtalet på grund av allmänna rättsgrundsatser kan bli berättigad eller förpliktad i förhållande till den som avtalet ingicks med.

6 § Används vid ingående av ett avtal en benämning varmed bolagsmännen samfällt betecknas, får benämningen inte innehålla något av orden "handelsbolag", "aktiebolag", "förening" eller "stiftelse". Om så ändå sker, svarar de bolagsmän med vilkas vetskap och vilja det har skett solidariskt för förbindelser gentemot den som varken insåg eller borde ha insett att avtalet ingicks med en bolagsman i ett enkelt bolag.

Paragrafen motsvarar 50 § BL.

I 50 § BL stadgas att solidariskt ansvar för ingångna avtal inträder för bolagsmän som godtar att en kollektivbenämning som innehåller person-

namn eller något av orden förening, aktiebolag eller handelsbolag kommer till användning när förbindelser ingås. Syftet med 50 § BL är att motverka användningen av benämningar som kan ge en medkontrahent den felaktiga föreställningen att han avtalar med ett handelsbolag eller ett aktiebolag eller en förening.

Av hänsyn till medkontrahenterna har jag funnit det lämpligt att i förevarande paragraf bevara huvudprincipen i 50 § BL. I motsats till vad som var fallet enligt 1887 års lag angående handelsregister, firma och prokura krävs emellertid enligt 6 § handelsregisterlagen att handelsbolags firma skall innehålla ordet handelsbolag. En kollektivbenämning som innehåller enbart personnamn torde därför inte längre ge medkontrahenten anledning att tro att han har att göra med ett handelsbolag. Det finns därför inte skäl att i förevarande paragraf föreskriva att användandet av kollektivbenämning som innehåller personnamn skall medföra solidariskt ansvar för de bolagsmän som har godtagit användandet.

Stiftelseutredningen har i sitt remissyttrande framhållit att även i sådana fall då ordet stiftelse används för att beteckna bolagsmännen i ett enkelt bolag tredje man kan vilseledas av benämningen på så sätt att det enkla bolaget uppfattas som ett företag med rättspersonlighet. Risken för detta påverkas enligt stiftelseutredningen också av att stiftelserna förvärvar rättspersonlighet oberoende av registrering. Även jag anser att användningen av ordet "stiftelse" i en kollektivbeteckning bör leda till solidariskt ansvar för berörda bolagsmän. Detta har beaktats vid utformningen av förevarande paragraf.

Formuleringen av 50 § BL tyder på att användandet av en objektivt vilseledande kollektivbenämning medför det i stadgandet angivna ansvaret oavsett om medkontrahenten i det enskilda fallet blivit vilseledd eller inte. Det är enligt min mening rimligt att endast medkontrahent i god tro skall få göra gällande det solidariska ansvaret. I förevarande paragraf har därför angivits att det solidariska ansvaret inte inträder om det visas att medkontrahenten trots den vilseledande kollektivbenämningen insåg eller borde ha insett att han ingick avtal med en bolagsman i ett enkelt bolag.

Gällande rätt innebär att ett enkelt bolag föreligger, om verksamhet som är underkastad bokföringsplikt enligt 1929 års bokföringslag utövas i bolag utan att gemensam firma förekommer (se 45 § jämförd med 1 § BL). I ett sådant enkelt bolag ansvarar emellertid enligt 51 § BL bolagsmännen i princip solidariskt för ingångna avtal. Enligt den nu föreslagna lagstiftningen (se 1 kap. 1 §) utgör ett i 51 § BL avsett bolag i stället ett handelsbolag.

Bolagets likvidation och upplösning

7 § Under bolagets likvidation gäller i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter 2 kap. 2, 4, 5, 8, 13 och 14 §§ samt 3 och 4 §§ i detta kapitel, om inte något annat har avtalats. Vad som nu har sagts om 2 kap. 4 § och 3 § i detta kapitel gäller dock inte, om särskild likvidator har förordnats.

I övrigt gäller i fråga om bolagets likvidation och upplösning 2 kap. 24–27, 29 och 30 §§, 31 § andra och tredje styckena, 33 § första meningen, 34 och 36 §§, 37 § första stycket, andra stycket andra–fjärde meningarna och tredje–femte styckena, 38–43 §§, 44 § första stycket samt 45 §.

8 § Ansökan om förordnande av likvidator skall göras hos rätten i den ort där någon av bolagsmännen har sitt hemvist. Föreligger sådana ansökningar vid skilda domstolar, skall den ansökan som kom in senare inte tas upp till prövning.

9 § En likvidator är behörig att företa rättshandlingar på bolagsmännens vägnar endast i den mån det behövs för att bolagsmännens för bolaget avsedda tillgångar skall kunna förvandlas till pengar enligt 2 kap. 33 §. Överskrider likvidatorn sin behörighet, är rättshandlingen dock bindande för bolagsmännen, om tredje man varken insåg eller borde ha insett att behörigheten överskreds.

Paragraferna motsvarar 52 och 53 §§ BL.

Övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981. Genom lagen upphävs lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.
2. Förekommer i lag eller annan författning en hänvisning till någon föreskrift som har ersatts genom en bestämmelse i den nya lagen, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.
3. För handelsbolag och enkla bolag som har bildats enligt den äldre lagen gäller den nya lagen med de undantag som följer av punkterna 4–7.
4. Bestämmelserna i 1 kap. 1 och 3 §§ gäller först från och med den 1 januari 1986.
5. Likvidation genomförs enligt den äldre lagen, om bolaget har trätt i likvidation före den nya lagens ikraftträdande.
6. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra meningen gäller inte i fråga om den som har inträtt som komplementär före den nya lagens ikraftträdande.
7. Bestämmelserna i 3 kap. 8 § första och andra styckena gäller inte, i den mån kommanditdelägaren före den nya lagens ikraftträdande har fullgjort sin insatsskyldighet enligt den äldre lagen.
8. Bestämmelserna i 2 kap. 15 § och 4 kap. 4 § tillämpas även på skadeståndsanspråk som har tillkommit före den nya lagens ikraftträdande och som inte har preskriberats dessförinnan enligt äldre bestämmelser.
9. Ett bolagsskifte som har förrättats före den nya lagens ikraftträdande klandras enligt de bestämmelser som gällde vid skiftet. Detsamma gäller i fråga om ett bolagsskifte som till följd av punkten 5 har förrättats enligt den äldre lagen.

Jag har liksom kommittén utgått från den principiella grundsatsen att nya materiella rättsregler normalt bör tillämpas endast beträffande sådana förhållanden som har uppkommit efter reglernas ikraftträdande. Emellertid är det uppenbart olämpligt att ha olika lagregler för skilda bolag beroende på vid vilken tidpunkt bolaget i fråga bildats (se beträffande aktiebolagslagen prop. 1975: 103 s. 713). I *tredje punkten* föreskrivs därför att för handelsbolag och enkla bolag som har bildats enligt den äldre lagen gäller den nya lagen med de undantag som anges under fjärde–sjunde punkterna.

Fjärde punkten har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.1) och ger en särskild femårig övergångstid för äldre bolag när det gäller den nya gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Som exempel på tillämpningen av denna punkt kan nämnas följande. Ett bolag har bildats före den 1 januari 1981 för näringsverksamhet som medför bokföringsplikt enligt 1976 års bokföringslag men inte enligt 1929 års bokföringslag. Detta bolag utgör, om det inte införs i handelsregistret, ett enkelt bolag fram till utgången av år 1985. Fr. o. m den 1 januari 1986 är bolaget ett handelsbolag. Detta förhållande medför solidariskt ansvar för delägarna i fråga om sådana bolagets förbindelser som uppkommer fr. o. m den 1 januari 1986. Det inträder också skyldighet att registrera bolaget som handelsbolag.

Efter mönster av vad som gäller inom aktiebolagsrätten (se 19 § första stycket lagen, 1975: 1386, om införande av aktiebolagslagen) föreskrivs i *femte punkten* att likvidation genomförs enligt den äldre lagen, om likvidationstillståndet har inträtt före den nya lagens ikraftträdande. Föreskriften innebär bl. a. att i sådant fall den nya bestämmelsen om skriftligt bolagsskifte i 2 kap. 36 § inte är tillämplig.

Sjätte punkten har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2.2) och vid 3 kap. 2 §. Förbudet för stiftelser och ideella föreningar att vara komplementärer gäller inte den som har trätt in som komplementär före ikraftträdandet.

Enligt BL kan en kommanditdelägare bli befriad från ansvar genom att betala sin utfästa insats direkt till någon bolagsborgenär. Enligt 3 kap. 8 § första och andra styckena i den nya lagen är kommanditdelägaren skyldig att betala sin insats till kommanditbolaget. Det skulle vara obilligt att en kommanditdelägare som har fullgjort sin insatsskyldighet enligt den äldre lagens regler även skulle vara skyldig att efter den nya lagens ikraftträdande fullgöra sin insatsskyldighet enligt bestämmelserna i den nya lagen. I *sjunde punkten* föreskrivs därför att 3 kap. 8 § första och andra styckena inte gäller i den mån kommanditdelägaren före den nya lagens ikraftträdande har fullgjort sin insatsskyldighet enligt den äldre lagen.

Den nya lagen innehåller i vissa avseenden ändrade preskriptionstider i fråga om skadeståndsanspråk mot en bolagsman. I 2 kap. 15 § första stycket har, i fråga om skadeståndsanspråk mot en handelsbolagsman, utgångspunkten för den ettåriga preskriptionstiden preciserats. I 2 kap. 15 § andra stycket har preskriptionstiden i vissa fall utsträckts till tre år. Så har även skett i 4 kap. 4 § första stycket i fråga om skadeståndsanspråk mot en delägare i ett enkelt bolag. De nu redovisade skillnaderna mellan den äldre och den nya lagen i fråga om preskriptionstider kan medföra osäkerhet om vad som gäller under ett övergångsskede. Till undanröjande av denna osäkerhet har i *åttonde punkten* föreskrivits att 2 kap. 15 § och 4 kap. 4 § skall tillämpas även på skadeståndsanspråk som har tillkommit före ikraftträdandet och som inte har preskriberats dessförinnan enligt äldre bestämmelser.

Enligt BL skall ett bolagsskifte klandras inom ett år från det skiftet skedde. Den nya lagen innehåller ingen särskild klanderfrist då det gäller ett av bolagsmännen själva förrättat skifte. Då bolagsskifte förrättats av likvidator föreskrivs i 2 kap. 43 § en klanderfrist på tre månader. Klanderfristen räknas från den tidpunkt då slutredovisning med bolagsskifte delgavs bolagsmännen. Enligt BL kräver bolagsskiftet inte skriftlig form. Genom att bestämmelsen om klanderfrist i den nya lagen förutsätter att bolagsskiftet har upprättats i skriftlig form har jag ansett det lämpligast att klanderfristen för ett bolagsskifte, som har förrättats enligt den äldre lagen, beräknas enligt betämmelserna i den äldre lagen. En föreskrift härom har tagits in i *nionde punkten*.

4.2 Förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag

Bokföringslagen innehåller bl. a. bestämmelser om löpande bokföring och om årsbokslut. Betämmelserna om årsbokslut behöver inte tillämpas av en enskild näringsidkare, om den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger 20 basbelopp (se SFS 1979: 142 och 1065).

För aktiebolagen finns det bestämmelser om revision samt om årsredovisning och koncernredovisning i 10 och 11 kap. aktiebolagslagen.

För ekonomiska föreningar finns det f. n. bestämmelser om årsredovisning och revision i 38–51 §§ lagen om ekonomiska föreningar. I departementspromemorian (Ds Ju 1979: 14) Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m. föreslås att dessa bestämmelser anpassas till vad som gäller enligt bokföringslagen och aktiebolagslagen. I promemorian föreslås vidare regler om koncernredovisning för koncerner i vilka moderföretaget är en ekonomisk förening. Jag kommer att senare under året ta upp frågan om lagstiftning på grundval av promemorieförslagen.

Kommitténs lagförslag innehåller bestämmelser om årsredovisning, revision och koncernredovisning för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar.

I sitt remissyttrande framhåller bokföringsnämnden att det är önskvärt med en gemensam lagstiftning för alla företag oavsett associationsform, när nu skyldigheten att avge årsredovisning och koncernredovisning utsträcks till nya kategorier av näringsidkare. En sådan ny lag bör enligt bokföringsnämnden omfatta bestämmelser om bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning. Vidare behövs en särskild lag med bestämmelser om revision i företag för vilka det inte finns någon speciell associationsrättslig lagstiftning. Bokföringsnämnden motiverar sin uppfattning med dels likheten i kommittéförslaget med gällande bestämmelser i 11 kap. aktiebolagslagen, dels den ökade överskådlighet som en gemensam lagstiftning om redovisning skulle ge. Liknande synpunkter framförs av SACO/SR och Sveriges grossistförbund.

För egen del vill jag till att börja med erinra om att jag som framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.1–2.3.3) anser att stiftelser bör undantas från den nya lagstiftningen. Frågan är emellertid om det bör genomföras en ny lagstiftning om redovisning som är gemensam för alla andra företagsformer, dvs. även aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Den av bokföringsnämnden skisserade utformningen av en gemensam redovisningslagstiftning skulle medföra betydande omarbetningar av bokföringslagen och aktiebolagslagen. Dessa lagar är omfattande och trädde i kraft för bara några år sedan. Endast klart framträdande praktiska behov kan nu berättiga till sådana omarbetningar. Enligt min uppfattning föreligger det inte några sådana påtagliga praktiska behov. Jag ställer mig tveksam till om en gemensam redovisningslagstiftning verkligen skulle ge en väsentligt ökad överskådlighet. Företagsformernas skilda strukturer kräver på flera punkter olika årsredovisningsregler för aktiebolag, för ekonomiska föreningar samt för handelsbolag och enskilda näringsidkare. Den av bokföringsnämnden skisserade gemensamma lagstiftningen skulle vidare inte komma att innehålla revisionsregler, utan även i framtiden skulle sådana regler vara fördelade på olika lagar. Slutligen är det möjligt att stiftelsernas särart under alla förhållanden gör det mest ändamålsenligt att redovisningsregler för stiftelser får ingå i en framtida lag om stiftelser.

På grund av det anförda har i överensstämmelse med kommittéförslaget undantag gjorts i förevarande lag för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Bestämmelser för dessa företagsformer kommer alltså även i fortsättningen att finnas i aktiebolagslagen resp. lagen om ekonomiska föreningar.

Lagen har givits ett namn som återspeglar att den endast gäller för vissa företag.

Lagen har disponerats på ett sätt som skiljer sig från kommittéförslaget. Lagen är uppdelad på fem kapitel. I kap. innehåller en definition av lagens koncernbegrepp. I 2–4 kap. finns bestämmelser om årsredovisning, koncernredovisning resp. revision, medan 5 kap. innehåller vissa bestämmelser om vite m. m.

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Äger ett handelsbolag så många aktier eller andelar i en svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är handelsbolaget moderföretag och den andra juridiska personen dotterföretag. Äger ett dotterföretag eller äger ett moderföretag och ett eller flera dotterföretag tillsammans eller äger flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i en juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderföretaget.

Har ett handelsbolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensamt ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är handelsbolaget moderföretag och den juridiska personen dotterföretag.

Bestämmelserna i första och andra styckena om handelsbolag gäller även enskilda näringsidkare och andra juridiska personer än handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar eller stiftelser, om den enskilde näringsidkaren respektive den juridiska personen är skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen (1976: 125).

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 1 § första – fjärde styckena i kommitténs förslag samt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen.

Paragrafen har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.3).

Koncerndefinitionen i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen förutsätter att moderbolaget är ett svenskt aktiebolag (se prop. 1975: 103 s. 278). Även koncerndefinitionen i förevarande paragraf förutsätter att moderföretaget är svenskt. Det är nämligen inte praktiskt möjligt att låta koncernreglerna gälla direkt även för utländska moderföretag.

Vid utformningen av *andra stycket* har beaktats den ändring i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen i fråga om s. k. 50/50-bolag som har diskuterats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4.1) och som innebär att sådana bolag inte skall omfattas av koncernbegreppet.

Av lagtekniska skäl har paragrafen utformats så att första och andra styckena reglerar situationer när det är ett handelsbolag som är moderföretag. Därefter görs dessa bestämmelser genom en hänvisning i *tredje stycket* tillämpliga även om moderföretaget är en enskild näringsidkare eller annan juridisk person än handelsbolag, aktiebolag, ekonomisk förening eller stiftelse, om den enskilde näringsidkaren respektive den juridiska personen är skyldig att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen.

Bestämmelserna om juridisk person i tredje stycket innebär att en koncern enligt förevarande lag föreligger, om moderföretaget är en rörelsedrivande ideell förening. Bestämmelserna innebär också att en koncern enligt förevarande lag kan föreligga, om moderföretaet är en rörelsedrivande organisation som räknas som juridisk person men som inte är att hänföra vare sig till bolag, förening eller stiftelse.

Enligt 3 kap. 1 §, som motsvarar 3 kap. 1 § sista stycket i kommitténs förslag, gäller koncernredovisningsbestämmelserna endast om koncernen har haft minst tio anställda.

2 kap. Årsredovisning m. m.

1 § Den som enligt bokföringslagen (1976: 125) är skyldig att upprätta årsbokslut skall för samma räkenskapsår även upprätta årsredovisning enligt denna lag, om

1. antalet anställda hos företaget under räkenskapsåret i medeltal har varit minst tio,
2. företaget är moderföretag i en koncern enligt denna lag och antalet anställda hos koncernen under räkenskapsåret i medeltal har varit minst tio,

3. tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

4. företaget är moderföretag i en koncern enligt denna lag och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges under 3.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser är inte skyldiga att upprätta årsredovisning enligt denna lag.

Paragrafen, som motsvarar 1 kap. 1 § i kommitténs förslag, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.1 och 2.3.3). I förhållande till kommittéförslaget har den ändringen gjorts att i fråga om koncerner endast moderföretag är skyldiga att upprätta årsredovisning. Från skyldigheten utesluts alltså ett dotterföretag med mindre än tio anställda eller en balansomslutning som inte överstiger 1 000 basbelopp (se avsnitt 2.3.3).

Första stycket punkterna 3 och 4 innebär utöver vad nu sagts ingen saklig ändring i förhållandena till kommittéförslaget. Dessa punkter innebär att företaget är skyldigt att upprätta årsredovisning om balansomslutningen överstiger 1 000 basbelopp (se 3 §), även om antalet anställda skulle vara mindre än tio.

2 § Årsredovisningen består av resultaträkning och balansräkning samt i de fall som anges i 8 § även av förvaltningsberättelse.

I den mån något annat inte föreskrivs i denna lag, skall årsredovisningen upprättas med iakttagande av bestämmelserna om årsbokslut i bokföringslagen (1976: 125).

Årsredovisningen skall skrivas under av den redovisningsskyldige med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrivs redovisningen av dem alla.

Paragrafen motsvarar 1 kap. 2 § i kommitténs förslag.

Första stycket motsvarar 1 kap. 2 § första meningen i kommitténs förslag samt 11 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen.

Kommitténs lagförslag innehåller inte några bestämmelser om förvaltningsberättelse. För aktiebolagen skall en förvaltningsberättelse ingå i årsredovisningen. Motsvarande gäller för ekonomiska föreningar (38 § lagen om ekonomiska föreningar). Förvaltningsberättelsens allmänna uppgift är att lämna sådana upplysningar som behövs för en riktig bedömning av ett företags ställning och rörelseresultat samt företagsledningens förvaltning men som inte lämpligen bör lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen med deras räkenskapsmässiga form.

Bokföringsnämnden har i sitt remissyttrande ansett att samtliga företag som skall avge årsredovisning oavsett storlek bör avge någon form av verksamhetsberätelse liknande den förvaltningsberättelse som krävs av aktiebolag. Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har i sitt remissyttrande pekat på att kommitténs förslag innehåller bestämmelser om delårs-

rapport men inte om förvaltningsberättelse och att informationsinnehållet då kommer att bli fylligare i delårsrapporten än i årsredovisningen.

För egen del gör jag här följande bedömning. Även om jag ur informationssynpunkt har förståelse för bokföringsnämndens uppfattning är jag inte beredd att föreslå bestämmelser om förvaltningsberättelse för årsredovisningsskyldiga företag i allmänhet enligt denna lag. Sådana bestämmelser skulle innebära att årsredovisningen generellt blev mer omfattande än årsbokslutet. Enligt min mening är det emellertid angeläget att de årsredovisningsskyldiga i allmänhet kan låta sin årsredovisning sammanfalla med årsbokslutet. Annat är fallet med de större företag och moderföretag som enligt 3 § självmant skall sända in sina årsredovisningar till länsstyrelserna (se exempelvis 6 och 7 §§). I fråga om dessa företag med deras större samhällsekonomiska betydelse är det av särskild vikt att få tillgång till de uppgifter som brukar höra hemma i förvaltningsberättelsen. Jag har därför i förevarande stycke föreslagit att förvaltningsberättelse skall ingå i årsredovisningen för vissa företag. Närmare bestämmelser om vilka företag det gäller och om förvaltningsberättelsens innehåll har tagits in i 8 §.

Andra stycket motsvarar 1 kap. 2 § andra meningen i kommitténs förslag samt 11 kap. 1 § andra stycket aktiebolagslagen. I 6 och 7 §§ förevarande lag uppställs för de större företagen krav på årsredovisningens innehåll som går utöver de krav som i bokföringslagen uppställs i fråga om ett årsbokslut. För årsredovisningsskyldiga i allmänhet behöver emellertid inte årsredovisningen innehålla några uppgifter utöver vad årsbokslutet skall innehålla. Detta innebär att årsredovisningen i dessa fall till sitt innehåll kan vara identiskt med årsbokslutet. I vissa avseenden får årsredovisningen t. o. m. vara mindre ingående än årsbokslutet (se 5 §).

Tredje stycket, som saknar motsvarighet i kommitténs förslag, har en förebild i 11 § andra stycket bokföringslagen. Bestämmelserna innebär att samtliga bolagsmän i ett handelsbolag skall underteckna årsredovisningen. För rörelser i övrigt som drivs av en juridisk person, blir det reglerna om behörig ställföreträdare för den juridiska personen som bestämmer vem som skall skriva under. Enskilda näringsidkare skall själva underteckna årsredovisningen.

3 § Avskrift av årsredovisningen skall senast sex månader efter räkenskapsårets utgång sändas in till den länsstyrelse hos vilken den redovisningsskyldige skall vara registrerad, om tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår eller om antalet anställda i rörelsen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Första stycket gäller även för ett företag som är moderföretag i en koncern enligt denna lag, om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket eller om antalet anställda

vid koncernföretagen under vart och ett av dessa år i medeltal har överstigit 200.

Paragrafen, som motsvarar 1 kap. 4 § i kommitténs förslag, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.1).

De i paragrafen använda gränserna motsvarar vad som gäller för aktiebolag i fråga om krav på en auktoriserad revisor i bolaget (se 10 kap. 3 § andra och fjärde styckena aktiebolagslagen).

Liksom i 2 kap. 1 § har koncernbestämmelserna i andra stycket av förevarande paragraf utformats så att de endast avser moderföretaget i en koncern av där angiven storlek.

Enligt 11 § andra stycket bokföringslagen skall årsbokslutet färdigställas och tagas in i en bunden bok (årsbok) så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Det bör därför inte bereda den årsredovisningsskyldige någon svårighet att sända in en avskrift av årsredovisningshandlingarna till länsstyrelsen sedan sex månader har förflutit efter räkenskapsårets utgång.

Av handelsregisterlagen framgår till vilken länsstyrelse avskriften av redovisningshandlingarna skall sändas. Enligt 3 § första stycket handelsregisterlagen registreras enskilda näringsidkare och handelsbolag hos länsstyrelsen i det län där verksamheten skall drivas. Om verksamheten skall drivas inom flera län, sker registreringen hos länsstyrelsen i det län där huvudkontoret skall inrättas. Enligt 3 § andra stycket handelsregisterlagen registreras ideella föreningar hos länsstyrelsen i det län där föreningens styrelse har sitt säte. Har regeringen enligt 1 § andra stycket handelsregisterlagen förordnat om ett gemesamt handelsregister, skall avskriften av redovisningshandlingarna sändas in till den länsstyrelse där registret förs.

4 § I andra fall än som avses i 3 § skall den redovisningsskyldige sända in avskrift av årsredovisningen efter särskilt föreläggande av länsstyrelsen. Sådant föreläggande skall utfärdas av länsstyrelsen när någon begär det.

Paragrafen, som motsvarar 1 kap. 3 § i kommitténs förslag, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.1). Såsom har framhållits där kan länsstyrelsen självmant fordra in en avskrift av årsredovisningshandlingarna om det är påkallat av något allmänt intresse.

5 § Vid upprättade av årsredovisningen skall följande iakttas:

1. Bestämmelserna i 21 § första stycket bokföringslagen (1976: 125) om skyldighet att till årsbokslutet foga en sammanställning över privata tillgångar och skulder tillämpas inte.
2. Skyldighet att särskilt redovisa storlek och förändringar av lagerreserven föreligger endast i fråga om årsredovisningsskyldig som avses i 3 § första stycket.
3. Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman inte behöver anges i resultaträkningen.

Paragrafen, som motsvarar 1 kap. 5 § i kommitténs förslag, innehåller vissa lättnader i fråga om årsredovisningen jämfört med bokföringslagens regler om årsbokslut.

Första punkten. Enligt 21 § första stycket bokföringslagen skall en enskild näringsidkare samt varje delägare som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser till årsbokslutet foga en sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Sammanställningen får utgöras av förmögenhetsbilagan till den allmänna självdeklarationen, i förekommande fall kompletterad med hänsyn till förändringar i förmögenhetsläget som har inträffat före balansdagen.

1971 års utredning om bokföringslagstiftningen (SOU 1973: 57 s. 176 och 186) fann att rörelsens ställning inte kan tillfredsställande bedömas utan att hänsyn tas till att rörelsens tillgångar kan äventyras av privata skulder och att de privata tillgångarna svarar för rörelsens skulder. Utredningen ansåg dock att en sammanställning över privata tillgångar och skulder endast behövde göras när rörelsen drevs av en enskild näringsidkare. Som skäl för denna ståndpunkt anförde utredningen att det i fråga om en självständig juridisk person finns en rättsligt giltig skillnad mellan den bokföringsskyldiges, företagets, förmögenhet och ägarens enskilda tillgångar och skulder. Vid tillkomsten av bokföringslagen framhöll föredragande statsrådet (prop. 1975: 104 s. 180) att skyldighet att lämna uppgifter till årsbokslutet om privata tillgångar och skulder borde föreligga både i fråga om enskilda näringsidkare och i fråga om obegränsat ansvariga delägare i handelsbolag. 21 § bokföringslagen utformades i överensstämmelse härmed.

Enligt min uppfattning skulle visserligen uppgifter i årsredovisningen om privata tillgångar och skulder öka denna redovisnings informationsvärde. Frånvaron av sådana uppgifter hindrar dock inte att årsredovisningens resultaträkning och balansräkning ger information om rörelsens resultat och även i viss mån om dess ställning. Balansräkningen skall i fråga om eget kapital i rörelsen redovisa de överföringar mellan den privata sektorn och rörelsen som skett under räkenskapsåret. Den som överväger att bevilja någon mera betydande kredit till en enskild näringsidkare eller ett handelsbolag torde regelmässigt få kännedom om innehållet i det interna årsbokslutet. Skyldighet att i årsredovisningen ange privata tillgångar och skulder skulle enligt min mening utgöra ett långtgående intrång i den enskilde näringsidkarens och handelsbolagsmannens privata förhållanden. Det skulle i praktiken innebära att förmögenhetsbilagan till vederbörandes allmänna självdeklaration blev en offentlig handling. Med hänsyn till det anförda anser jag i likhet med kommittén att de som omfattas av den nya lagen inte skall vara skyldiga att foga en sammanställning över sina privata tillgångar och skulder till årsredovisningen. I förevarande punkt har intagits en bestämmelse med denna innebörd.

Andra punkten motsvarar 11 kap. 5 § andra stycket aktiebolagslagen. Enligt 18 och 19 §§ bokföringslagen skall alla bokföringsskyldiga som har

att upprätta ett årsbokslut i detta redovisa lagerreserv och förändringar i denna. Enligt nyssnämnda bestämmelse i aktiebolagslagen behöver emellertid storleken och förändringar av lagerreserven uppges i årsredovisningen endast av sådana aktiebolag som enligt 10 kap. 3 § andra stycket är skyldiga att ha en auktoriserad revisor. Mindre aktiebolag har alltså rätt att göra upp ett internt årsbokslut där lagerreserven redovisas öppet och en offentlig årsredovisning i vilken lagerreserven döljs.

Enligt min uppfattning saknas anledning att i fråga om offentlig redovisning av lagerreserv göra skillnad mellan aktiebolag och andra företagsformer. I överensstämmelse med kommittéförslaget har därför i förevarande punkt tagits in en bestämmelse om att ifrågavarande skyldighet att redovisa lagerreserven i årsredovisningen endast gäller för de större företag som avses i 3 § första stycket.

I fråga om lagerreserven i en koncern finns en bestämmelse i 3 kap. 7 § sista stycket.

Tredje punkten motsvarar 11 kap. 6 § första stycket aktiebolagslagen. Enligt 18 § bokföringslagen skall alla bokföringsskyldiga som har att upprätta ett årsbokslut redovisa bruttoomsättningssumman i resultaträkningen. Om synnerliga skäl föreligger, får emellertid regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer enligt nyssnämnda bestämmelse i aktiebolagslagen medge att bruttoomsättningssumman inte behöver anges i resultaträkningen i ett aktiebolags årsredovisning. Enligt föredragande statsrådet vid aktiebolagslagens tillkomst (prop. 1975: 103 s. 265) kan i det stora flertalet fall en öppen bruttoredovisning inte antas skada företaget. Det framhölls dock att besvärande konkurrenssituationer i speciella fall borde kunna medföra befrielse från kravet på öppen bruttoredovisning, om det rörde sig om ett mindre företag. Dispens från regeln om öppen bruttoredovisning borde vidare kunna komma i fråga beträffande företag inom försvarsindustrin.

Enligt min uppfattning gör sig de angivna skälen för undantag från skyldigheten att lämna en offentlig bruttoredovisning gällande med minst samma styrka då det gäller andra företagsformer än aktiebolag. Jag har därför, liksom kommittén, funnit att det även för dessa företagsformer bör finnas en dispensmöjlighet. En föreskrift därom har tagits in i förevarande punkt.

6 § Vid upprättande av årsredovisning för företag som avses i 3 § första stycket och moderföretag i koncern som avses i 3 § andra stycket skall i årsredovisningen återges resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året någon ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i resultaträkningen och balansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare årsredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare årsredovisningen, om särskilt hinder inte möter.

Paragrafen motsvarar 1 kap. 6 § i kommitténs förslag samt 11 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen.

I sitt betänkande (SOU 1971: 9) Större företags offentliga redovisning föreslog fondbörsutredningen en bestämmelse i huvudsak motsvarande den nyss nämnda bestämmelsen i aktiebolagslagen. Fondbörsutredningen föreslog att bestämmelsen endast skulle gälla vissa större aktiebolag. Enligt föredragande statsrådet vid aktiebolagslagens tillkomst (prop. 1975: 103 s. 269) kan bedömningen av ett företags resultat och ställning väsentligt underlättas om jämförande beloppsuppgifter för tidigare år lämnas i årsredovisningen. Det är också av värde för att man skall få en överblick av förändringar i finansiella förhållanden. Föredragande statsrådet ansåg inte att det borde föreligga några svårigheter för något företag att lämna sådana uppgifter och fann därför att upplysningsplikten inte borde begränsas enbart till de större företagen utan gälla generellt.

Kommittén föreslår med avvikelse från aktiebolagslagen att ifrågavarande bestämmelse endast skall gälla för större företag.

Bokföringsnämnden anser i sitt remissyttrande att skyldigheten att återge resultat- och balansräkningar för föregående räkenskapsår i årsredovisningen bör gälla samtliga företag som omfattas av skyldigheten att lämna årsredovisning. Enligt bokföringsnämnden är en sådan uppgift av betydelse då det gäller att bedöma företagets utveckling oavsett företagsstorlek. Det merarbete som härigenom uppstår för företagen torde vara obetydligt.

För egen del gör jag här samma bedömning som jag har utvecklat vid 2 § i fråga om skyldigheten att avge en förvaltningsberättelse. Jag anser alltså att det är angeläget att en årsredovisningsskyldig i allmänhet kan låta sin årsredovisning sammanfalla med årsbokslutet. Jag har därför i förevarande paragraf begränsat skyldigheten att återge resultat- och balansräkningar för föregående år till de större företag och moderföretag som enligt 3 § självmant skall sända in sina årsredovisningar till länsstyrelserna.

I prop. 1975: 103 s. 441 anförde föredragande statsrådet följande om uppgiftsskyldighetens fullgörande:

> Uppgifter från de tidigare redovisningshandlingarna kan skrivas in i den aktuella handlingen. Detta bör ske i särskilt rubricerad kolumn. Enligt min mening finns det dock inte något hinder för att mindre företag med en begränsad krets intressenter av aktieägare, anställda, borgenärer eller andra fogar en avskrift av de tidigare redovisningshandlingarna till årets redovisning. Detta gäller särskilt om några förändringar inte har vidtagits mellan åren, eftersom förfaringssättet i så fall inte i påtaglig grad försvårar läsbarheten.

Jag instämmer i detta uttalande.

I fråga om koncernredovisningar finns en motsvarande bestämmelse i 3 kap. 9 § första stycket.

7 § För företag som avses i 3 § första stycket skall i årsredovisningen och årsbokslutet lämnas uppgifter i följande avseenden:

1. För varje post som upptas i balansräkningen som anläggningstillgång och där skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader ingår skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de av- och nedskrivningar som har företagits på anskaffningsvärdet intill balansdagen. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

2. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges taxeringsvärdet med fördelning på de tillgångar som har upptagits under särskilda poster i balansräkningen.

3. Driver företaget rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt.

Uppgifterna får tas in i en not, om en tydlig hänvisning görs vid den post i redovisningshandlingarna som uppgiften hänför sig till.

Paragrafen motsvarar 1 kap. 7 § i kommitténs förslag.

Eftersom bestämmelserna i paragrafen innebär en utvidgning av den uppgiftsskyldighet som föreligger enligt bokföringslagen kunde man överväga att i stället införa bestämmelserna i nämnda lag. Paragrafen gäller emellertid ett tämligen litet antal företag och jag har därför godtagit kommitténs förslag att bestämmelserna tas in i förevarande lag.

Första stycket första punkten motsvarar 11 kap. 8 § första stycket 6 aktiebolagslagen. Grunden för denna bestämmelse i aktiebolagslagen är främst önskemålet om en bättre grundval för bedömning av företagets avskrivningar (se prop. 1975: 103 s. 459). Föredragande statsrådet ansåg vid tillkomsten av bokföringslagen (prop. 1975: 104 s. 239) att det inte var lämpligt att i bokföringslagen ta in en föreskrift motsvarande 11 kap. 8 § första stycket 6 aktiebolagslagen. Statsrådet framhöll att det i vissa fall kan vara svårt att få fram uppgifter om de kvarvarande anläggningstillgångarnas anskaffningsvärde utan ett avsevärt arbete.

Av sistnämnda skäl har jag i likhet med kommittén utformat förevarande bestämmelse så att den endast gäller för större företag.

Första stycket andra punkten motsvarar 11 kap. 8 § första stycket 7 aktiebolagslagen. Avsikten är att läsaren av en årsredovisning och ett årsbokslut skall kunna få en uppfattning om storleken av befintliga reserver och kunna bättre bedöma företagets avskrivningar. Vid tillkomsten av bokföringslagen (prop. 1975: 104 s. 236) ansåg föredragande statsrådet inte att det fanns anledning att föreskriva motsvarande upplysningsskyldighet för alla rörelseidkare.

Jag har i likhet med kommittén utformat förevarande bestämmelse så att den endast gäller för större företag.

Första stycket tredje punkten motsvarar 11 kap. 6 § andra stycket aktiebolagslagen. Både för de anställda och för kommunala myndigheter kan resultatutvecklingen vid en rörelsegren ha lika stort intresse som utvecklingen inom hela företaget (jfr prop. 1975: 103 s. 266). Enligt min mening är

det framför allt för större företag det nu anförda skälet för särredovisning av resultatet för olika rörelsegrenar gör sig särskilt gällande. Jag har därför i likhet med kommittén utformat förevarande bestämmelse så att den endast gäller för större företag.

Första stycket fjärde punkten i kommitténs förslag motsvaras av 8 § fjärde stycket.

Andra stycket motsvarar 11 kap. 8 § andra stycket aktiebolagslagen (jfr 20 § andra stycket bokföringslagen). I enlighet med ett önskemål från Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har i förhållande till kommitténs förslaget den ändringen gjorts att även en uppgift enligt tredje punkten får tas in i en not.

En ändring med motsvarande sakliga innebörd har gjorts i aktiebolagslagen (se 11 kap. 6 och 8 §§).

8 § Företag som avses i 3 § första stycket och moderföretag i koncern som avses i 3 § andra stycket skall upprätta förvaltningsberättelse.

Förvaltningsberättelsen skall upprättas enligt god redovisningssed. I förvaltningsberättelsen skall lämnas upplysning dels om sådana för bedömningen av företagets verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning inte skall lämnas i resultaträkningen och balansräkningen, dels om händelser av väsentlig betydelse för företaget, som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer såväl för företaget i dess helhet som för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar till anställda. Har företaget anställda i flera länder skall löner och ersättningar anges särskilt för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

För företag som avses i 3 § första stycket skall till förvaltningsberättelsen fogas en finansieringsanalys. I finansieringsanalysen skall redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

Första–tredje styckena i paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Paragrafens fjärde stycke motsvarar 1 kap. 7 § första stycket 4 i kommitténs förslag. Paragrafen motsvarar 11 kap. 1 § tredje stycket och 9 § aktiebolagslagen.

I fråga om skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse hänvisar jag till vad jag har anfört vid 2 §.

Både i Sverige och utlandet debatteras f. n. hur finansieringsanalyser bör utformas. Enligt bokföringsnämnden försvårar nuvarande lydelse av 11 kap. 9 § fjärde stycket aktiebolagslagen en vidareutveckling av finansieringsanalyserna. För att underlätta en önskvärd vidareutveckling i praxis har i fjärde stycket andra meningen av förevarande paragraf därför endast angivits att företagets finansiering och kapitalinvesteringar skall redovisas i finansieringsanalysen. Av andra stycket första meningen följer att god redovisningssed skall iakttas.

Motsvarande ändring har gjorts i 11 kap. 9 § fjärde stycket aktiebolagslagen.

9 § För företag som avses i 3 § första stycket och för moderföretag i koncern som avses i 3 § andra stycket skall minst en gång under varje räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avges en särskild redovisning (delårsrapport). Rapporterna skall avse verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en delårsrapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapporterna skall hållas tillgängliga för envar. Rapporter som avses i första stycket tredje meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång sändas in till den länsstyrelse hos vilken företaget skall vara registrerat.

Paragrafen, som motsvarar 1 kap. 8 § i kommitténs förslag och 11 kap. 12 § aktiebolagslagen, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.1).

10 § I delårsrapporter skall översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen i denna samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall lämnas beloppsuppgifter om omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om särskilda skäl föreligger, får en ungefärlig beloppsuppgift beträffande resultatet lämnas. Bestämmelserna i 5 § 3 och 8 § andra stycket gäller i tillämpliga delar i fråga om delårsrapport.

Om särskilda hinder inte möter, skall i anslutning till uppgifter enligt första stycket även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer skall i möjlig mån överensstämma med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

Paragrafen motsvarar 1 kap. 9 § i kommitténs förslag samt 11 kap. 13 § första stycket och 14 § aktiebolagslagen. En motsvarighet till 11 kap. 13 § andra stycket aktiebolagslagen finns i 3 kap. 10 § förevarande lag.

3 kap. Redovisning i koncerner m. m.

1 § I fråga om koncerner enligt denna lag gäller 2–11 §§ i detta kapitel, om antalet anställda hos koncernen under räkenskapsåret i medeltal har varit minst tio.

Paragrafen, som motsvarar 3 kap. 1 § sista stycket i kommitténs förslag, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.3).

Av koncerndefinitionen i 1 kap. 1 § följer att förevarande kapitel inte gäller om moderföretaget är aktiebolag, ekonomisk förening eller stiftelse och inte heller om moderföretaget inte är skyldigt att upprätta årsbokslut.

Vissa av bestämmelserna i förevarande kapitel riktar sig till företag som är dotterföretag enligt lagens koncerndefinition. Jag avser här bestämmelser i 2 § andra stycket samt 8 och 11 §§. Dessa bestämmelser skall givetvis iakttas av exempelvis ett aktiebolag som är dotterföretag till ett handels-

bolag. Under remissbehandlingen har den frågan aktualiserats om inte de bestämmelser i de nämnda paragraferna som avser aktiebolag snarare borde föras in i aktiebolagslagen. Jag vill i anledning därav framhålla att paragraferna blir tillämpliga för ett dotterföretag som är aktiebolag endast om det föreligger en sådan koncern som avses i förevarande lag. Bestämmelserna utgör ett komplement till reglerna om redovisning för sådana koncerner. Jag har därför i likhet med kommittén funnit att även de bestämmelser i de nämnda paragraferna som avser aktiebolag på ett naturligt sätt hör hemma i förevarande lag.

2 § Vid värdering av aktier eller andelar som ett moderföretag äger i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde.

Om det i en fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen för ett företag i koncernen ingår en fordran hos eller skuld till ett dotterföretag eller ett moderföretag, skall beloppet anges särskilt. Angivandet får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant eller därmed jämförliga säkerheter eller ansvarsförbindelser till förmån för ett dotterföretag eller ett moderföretag.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 2 § i kommitténs förslag.

Första stycket motsvarar 11 kap. 4 § andra stycket aktiebolagslagen. Om ett aktiebolag innehar egna aktier (vilket undantagsvis kan vara tillåtet) så skall de enligt 11 kap. 7 § fjärde stycket aktiebolagslagen i balansräkningen tas upp som en tillgång utan värde. Sistnämnda bestämmelse vilar på den tankegången att ett bolags egna aktier inte utgör någon tillgång för bolaget, eftersom övriga tillgångar återspeglas i aktierna. Avsikten med 11 kap. 4 § andra stycket aktiebolagslagen är att förhindra att ett bolags balansräkning upptar värdet av egna aktier indirekt via värdet av aktier eller andelar i dotterföretag, som äger aktier i moderbolaget. Visserligen är huvudregeln den att ett dotterföretag inte får förvärva aktier i ett moderbolag (se 7 kap. 1 § aktiebolagslagen). Ett dotterföretag kan emellertid undantagsvis ha rätt att äga aktier i ett moderbolag.

Om man antar att ett handelsbolag kunde äga en andel i sig självt så skulle andelen inte utgöra någon tillgång för handelsbolaget eftersom handelsbolagets övriga tillgångar återspeglas i andelarna. Man bör därför förhindra att handelsbolaget upptar värdet av en egen andel indirekt via värdet av aktier eller andelar i dotterföretag, som äger en andel i handelsbolaget. I förevarande stycke har därför i överensstämmelse med kommittéförslaget tagits in en motsvarighet till 11 kap. 4 § andra stycket aktiebolagslagen. Bestämmelsen skall iakttas av moderföretaget vid upprättande av dess årsredovisning.

Som jag tidigare har nämnt är huvudregeln enligt 7 kap. 1 § aktiebolagslagen den att ett dotterföretag inte får förvärva aktier i moderaktiebolaget. Skälet för detta förbud är ytterst att reglerna om nedsättning av aktie-

kapitalet annars skulle kunna kringgås. Det saknas enligt min mening anledning att införa en motsvarande bestämmelse i förevarande lag, som ju endast gäller koncerner med moderföretag utan bundet kapital.

Andra stycket motsvarar 11 kap. 7 § sjätte stycket aktiebolagslagen. Bestämmelserna skall iakttas av både moderföretag och dotterföretag.

3 § Som särskild intäktspost i ett moderföretags resultaträkning skall tas upp utdelning på aktier i dotterbolag.

I ett moderföretags balansräkning skall aktier i dotterbolag tas upp som en särskild post bland tillgångarna. Aktierna tas upp med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. När det från allmän och enskild synpunkt är påkallat, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåta att aktier redovisas utan specifikation.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 3 § i kommitténs förslag samt 11 kap. 6 § tredje stycket, 7 § första stycket och 8 § första stycket i aktiebolagslagen.

4 § Andelar i andra företag än aktiebolag skall likställas med aktier som ägs av moderföretaget vid uppställningen av moderföretagets resultaträkning och balansräkning samt vid specificering enligt 3 § andra stycket.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 4 § i kommitténs förslag och 11 kap. 5 § första stycket aktiebolagslagen.

5 § I ett moderföretag skall för varje räkenskapsår avges en koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för moderföretaget.

Paragrafen, som motsvarar 3 kap. 5 § i kommitténs förslag och 11 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.3).

Av 12 § sista stycket bokföringslagen följer att samtliga företag inom koncernen skall ha samma räkenskapsår. Viss möjlighet att få dispens finns dock.

6 § Avskrift av koncernredovisningen skall senast sex månader efter utgången av moderföretagets räkenskapsår sändas in till den länsstyrelse hos vilken moderföretaget skall vara registrerat.

Paragrafen, som motsvarar 3 kap. 6 § i kommitténs förslag, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.3).

7 § Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföretagets och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar. Sammandraget skall upprättas enligt god redovisningssed.

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och efter avdrag eller

tillägg för ökning eller minskning av internvinst under räkenskapsåret. Koncernbalansräkningen skall utvisa beloppet av eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinster. Med internvinst avses på moderföretaget belöpande andel av vinst på överlåtelse av en tillgång inom koncernen, i den mån inte överlåtelse av tillgången därefter har skett till en köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde har ägt rum hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med synnerliga svårigheter att vid koncernredovisningen i visst hänseende tillämpa första eller andra stycket, får de undantag göras som förhållandena kräver. För sådana undantag skall lämnas en motiverad redogörelse i en bilaga till koncernbalansräkningen.

I en bilaga till koncernbalansräkningen skall lämnas en redogörelse om vilka metoder och värderingsprinciper som har använts vid uppgörandet av koncernredovisningen. Skall moderföretaget upprätta förvaltningsberättelse skall i denna lämnas sådana upplysningar om koncernen som avses i 2 kap. 8 § andra och tredje styckena.

Uppgifter om koncernens lagerreserv skall tas in i koncernredovisningen, om koncernen är av sådan storlek som avses i 2 kap. 3 § andra stycket. I sådana fall skall till koncernredovisningen fogas en finansieringsanalys för koncernen.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 7 § i kommitténs förslag och 11 kap. 11 § aktiebolagslagen.

Första stycket motsvarar 11 kap. 11 § första stycket aktiebolagslagen. En koncernredovisning skall vara ett bearbetat sammandrag av de enskilda koncernföretagens redovisningar. Med sammandrag förstås att poster av likartad karaktär i de enskilda redovisningarna läggs samman och presenteras i en post i koncernredovisningen. Koncernredovisningen kommer alltså att se ut som om den var uppgjord för ett enskilt företag, nämligen den ekonomiska enhet för vilken koncernen är ett uttryck.

Vad nu sagts kommer till uttryck i förevarande stycke. Där föreskrivs att resultaträkning och balansräkning för koncernen skall var för sig vara ett sammandrag av koncernföretagens redovisningar och att god redovisningssed är vägledande. Om ett dotterföretag är så litet att en särskild årsredovisning för dotterföretaget inte behöver upprättas, får sammandraget för detta dotterföretags del upprättas med utgångspunkt från årsbokslutet.

Bokföringslagens bestämmelser om innehållet i resultat- och balansräkningar skall givetvis beaktas i detta sammanhang (se prop. 1975: 103 s. 466). Av hänvisningen till god redovisningssed följer också att moderföretaget skall iaktta de krav på specificering som kan följa av 2 kap. 7 § förevarande lag eller motsvarande bestämmelser för aktiebolag. Enligt min mening behövs det alltså inte någon särskild bestämmelse härom.

Detsamma gäller enligt min mening beträffande de lättnader som kan vara medgivna enligt 2 kap. 5 § förevarande lag eller motsvarande bestämmelser för aktiebolag.

De enskilda koncernföretagen kan ha haft interna mellanhavanden. Som resultat av dessa transaktioner har det kanske uppstått skulder eller tillgodohavanden mellan koncernbolagen. Om koncernredovisningen skall se ut som om den var uppgjord för ett enda företag, måste en bearbetning ske i samband med sammandraget och redovisningarna. Ett företag kan ju inte driva handel med sig självt och göra vinst eller förlust i samband därmed, och det kan vidare inte få en skuld till sig självt eller investera kapital i sig självt. För det enskilda koncernföretaget är alla transaktioner och förbindelser med andra bolag externa. Detta följer av dess ställning som en juridiskt självständig enhet som har skyldighet att framlägga en självständig redovisning. För koncernen däremot är alla transaktioner och förbindelser mellan de enskilda koncernföretagen interna.

Bearbetningen av alla de poster som för koncernen är interna kräver användning av en speciell redovisningsteknik, som kallas eliminering. Vad som på ett avgörande sätt skiljer utarbetande av en koncernredovisning från utarbetande av en vanlig redovisning är, för att ta de viktigaste punkterna:

I koncernresultaträkningen:

1. Eliminering av intern försäljning.
2. Eliminering av utdelning från dotterföretag.
3. Eliminering av andra interna intäkter och kostnader (t. ex. räntor, hyror, koncernbidrag).
4. Eliminering av ökning eller minskning av internvinster.

I koncernbalansräkningen:

1. Eliminering av interna mellanhavanden.
2. Eliminering av internt aktieinnehav.
3. Eliminering av internvinster.

När alla interna mellanhavanden är eliminerade, skall koncernredovisningens aktiv- och passivposter endast ge uttryck för tillgodohavande hos eller skuld till utomstående.

Ett internt aktieinnehav representerar en rätt till ett koncernbolags eget kapital (eller en andel därav). De i moderföretagets balansräkning redovisade dotterbolagsaktierna motsvaras sålunda av nettotillgångarna (eller en andel därav) i dotterföretagets balansräkning. Man undviker dubbelräkning i koncernbalansräkningen genom att vid koncernbokslutet avräkna (eliminera) moderföretagets dotterbolagsaktier mot dotterföretagets egna kapital. I svensk praxis begagnas numera för denna eliminering främst den s. k. förvärvsmetoden. Denna metod beskrivs, under den tidigare använda benämningen "förvärvsmetoden (past equity-metoden)", i prop. 1975: 103 s. 469. Den där nämnda s. k. parivärdemetoden betraktas nu som föråldrad.

Andra stycket motsvarar 11 kap. 11 § andra stycket aktiebolagslagen. Förevarande stycke behandlar internvinster och avser att förhindra att sådana vinster påverkar redovisningsresultatet för koncernen i dess hel-

het. När alla internvinster är eliminerade skall koncernens resultaträkning enbart visa resultatet av transaktioner med omvärlden. I tredje meningen anges vad som avses med internvinst. Uttrycket "på moderföretaget belöpande andel" av vinsten innebär att vid uträkningen av internvinst avdrag får göras för den vinst som belöper på minoritetsandelar i dotterföretaget. Endast så stor del av vinsten som motsvarar moderföretagets andel i ett dotterbolags aktiekapital anses alltså utgöra internvinst. Exempel: Har dotterbolaget B, i vilket moderföretaget A äger 80 % av aktiekapitalet, för 40 000 kr. till A sålt en tillgång, som hos B var bokförd till anskaffningskostnaden 30 000 kr., är B:s vinst på försäljningen 10 000 kr. Är på balansdagen tillgången fortfarande osåld hos A och tas den i A:s balansräkning upp till anskaffningskostnaden för A, 40 000 kr., utgör 80 % av vinsten eller 8 000 kr. internvinst hos B.

Jag avser inte att här närmare uppehålla mig vid den tekniska utformningen av hur eliminering av olika transaktioner skall gå till. Denna fråga får överlämnas till praxis. I detta sammanhang vill jag också nämna att Föreningen Auktoriserade revisorer FAR i sin årliga medlemsmatrikel behandlar bl. a. metodproblem vid upprättande av koncernredovisning.

Tredje stycket motsvarar 11 kap. 11 § tredje stycket aktiebolagslagen. I prop. 1975: 103 s. 469 framhålls att nämnda stycke i aktiebolagslagen tar sikte på bl. a. de tillfällen då ett dotterföretag är utländskt och följer avvikande redovisningsregler. Även valutakurser och kursdifferenser, framhålls det, kan ha sådan inverkan på dotterföretagets redovisning att en koncernredovisning ger en vilseledande bild av verkligheten. I fråga om ett dotterföretag som nyligen har införlivats med koncernen kan vidare under ett övergångsskede skilda kontoplaner och konteringsprinciper ge obalans åt ett koncernsammandrag, varför undantagsbestämmelsen kan behöva åberopas. Dessa uttalanden beträffande aktiebolagslagen bör vara vägledande även vid tillämpning av förevarande stycke.

Enligt nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen skall en motiverad redogörelse för avvikelsen lämnas i moderbolagets förvaltningsberättelse. Enligt förevarande lag skall en förvaltningsberättelse upprättas endast av större företag (se 2 kap. 8 § första stycket). I förevarande stycke har därför föreskrivits att redogörelsen skall lämnas i en bilaga till koncernbalansräkningen.

Fjärde stycket motsvarar 11 kap. 11 § fjärde stycket aktiebolagslagen. Liksom enligt tredje stycket bör redogörelsen enligt första meningen i förevarande stycke lämnas i en bilaga till koncernbalansräkningen.

Femte stycket motsvarar 11 kap. 11 § sjätte stycket aktiebolagslagen (jfr också 2 kap. 5 § 2 förevarande lag).

8 § Ett dotterföretag skall i en bilaga till sin balansräkning ange namnet på moderföretaget och i förekommande fall dettas moderföretag. Moderföretaget och dotterföretaget skall i bilagor till sina balansräkningar ange

hur stor andel av årets inköp och försäljningar som avser annat företag inom samma koncern.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 8 § i kommitténs förslag och 11 kap. 11 § femte stycket aktiebolagslagen. Angående motiven för sistnämnda bestämmelse hänvisar jag till prop. 1975: 103 s. 283. Bestämmelsen har behandlats närmare i bokföringsnämndens anvisning KFS 1978: 10, BFN: 10.

Som framgår av paragrafen skall den iakttas inte bara av moderföretaget utan även av dotterföretag.

9 § I koncernredovisningen skall återges koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året någon ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare koncernredovisningen sammanställes så att dessa kan jämföras med posterna i den senare koncernredovisningen, om särskilt hinder inte möter.

Koncernredovisningen skall skrivas under av den som är skyldig att upprätta redovisningen, med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för moderföretagets förbindelser, underskrivs koncernredovisningen av dem alla.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 9 § i kommitténs förslag. *Första stycket* i förevarande paragraf motsvarar dessutom 11 kap. 11 § första stycket jämfört med 2 § första stycket aktiebolagslagen (jfr också 2 kap. 6 § förevarande lag). *Andra stycket* i förevarande paragraf har en förebild i 11 § bokföringslagen (jfr också 2 kap. 2 § tredje stycket förevarande lag).

10 § Är en koncern av sådan storlek som avses i 2 kap. 3 § andra stycket, skall i moderföretagets delårsrapporter lämnas uppgifter för koncernen motsvarande vad som anges i 2 kap. 10 §. Uppgifterna om omsättning och resultat skall avse belopp efter avdrag för interna poster inom koncernen och med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 10 § i kommitténs förslag och 11 kap. 13 § andra stycket aktiebolagslagen.

11 § Om ett företag har blivit moderföretag, skall ledningen för företaget meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna ledningen för moderföretaget de upplysningar som behövs för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 11 § i kommitténs förslag och 8 kap. 7 § aktiebolagslagen.

4 kap. Revision

1 § I företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt 2 kap. 1 § skall den årsredovisningsskyldige utse en eller flera revisorer för bestämd tid eller tills vidare. Skall flera revisorer utses, kan den årsredovisningsskyldige bestämma att en eller flera av dem, dock inte alla, skall utses av någon annan än den årsredovisningsskyldige.

Den årsredovisningsskyldige kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om suppleanter.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 1 § i kommitténs förslag.

Första stycket motsvarar 10 kap. 1 § första och andra styckena aktiebolagslagen.

Frågan om vilka företag som skall vara skyldiga att utse revisor har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.2).

I aktiebolag väljs revisorerna i allmänhet av bolagsstämman. I förevarande paragraf, som är tillämplig på företagsformer som i normalfallet saknar direkt motsvarighet till bolagsstämma, har endast angivits att ifrågavarande beslut angående revisorer skall fattas av den årsredovisningsskyldige. De angivna besluten är inte att hänföra till förvaltningsåtgärder. En åtgärd som inte är att hänföra till förvaltningen fordrar inom handelsbolagsrätten ett enhälligt beslut av bolagsmännen, om inte annat har bestämts i bolagsavtalet. Med anledning därav torde det i handelsbolag ankomma på bolagsmännen att fatta de angivna besluten om revisor. Om inte annat har avtalats mellan bolagsmännen torde besluten kräva enhällighet.

Förhållandet mellan begreppet den årsredovisningsskyldige och begreppet företagsledning kommer att beröras vid 7 § tredje stycket.

Efter mönster av vad som gäller inom aktiebolagsrätten föreskrivs i andra meningen att den årsredovisningsskyldige skall kunna förordna att en eller flera revisorer, men inte alla, skall kunna utses av annan än den årsredovisningsskyldige, t. ex. staten, kommun eller de anställda.

Andra stycket motsvarar 10 kap. 1 § tredje stycket aktiebolagslagen.

I överensstämmelse med kommittéförslaget saknar förevarande lag bestämmelser om minoritetsrevisor (jfr 10 kap. 1 § fjärde stycket aktiebolagslagen).

2 § Revisorer skall vara svenska medborgare och bosatta i Sverige, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåter annat för särskilt fall. Den som är omyndig eller i konkurs kan inte vara revisor.

Revisorer skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av den årsredovisningsskyldiges verksamhet behövs för fullgörandet av uppdraget.

Till revisorer kan även utses auktoriserade eller godkända revisionsbolag. Vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revisions-

bolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till den årsredovisningsskyldige anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor; i ett godkänt revisionsbolag skall han vara auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i 4 § tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i ett dotterföretag bör utses minst en av moderföretagets revisorer, om det kan ske.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 2 § i kommitténs förslag och 10 kap. 2 § aktiebolagslagen. Regeln i fjärde stycket förevarande paragraf gäller givetvis endast för sådana dotterföretag som är skyldiga att ha en revisor.

3 § I företag som avses i 2 kap. 3 § första stycket och i moderföretaget i en koncern som avses i andra stycket av nämnda paragraf skall minst en revisor, som utses av den årsredovisningsskyldige, vara auktoriserad.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om företag som avses i första stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Paragrafen, som motsvarar 2 kap. 3 § i kommitténs förslag och 10 kap. 3 § andra – fjärde styckena aktiebolagslagen, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3.2).

4 § Den kan inte vara revisor som

1. är ägare till eller är delägare i eller ledamot av styrelsen i företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,
2. är anställd hos eller eljest intager en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till person som avses under 1 eller är besvågrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
4. står i låneskuld till företaget eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka sådant företag har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderföretaget.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som inte enligt första eller andra stycket är behörig att vara revisor. Har företaget eller moderföretaget en anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om företagets interna revision, får dock vid revisionen en sådan anställd anlitas i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 4 § i kommitténs förslag och 10 kap. 4 § aktiebolagslagen.

Enligt aktiebolagslagen kan inte den vara revisor som är verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag. Eftersom verkställande direktör inte enligt lag skall finnas i de företagsformer på vilken förevarande paragraf är tillämplig har inte föreslagits någon uttrycklig motsvarighet till denna bestämmelse. Om en verkställande direktör förekommer i t. ex. ett handelsbolag är denne likväl p. g. a. jäv förhindrad att vara revisor i företaget, till följd av antingen anställningsförhållande eller delägarskap.

5 § Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett honom begär det. Anmälan om detta skall göras hos den årsredovisningsskyldige samt, om revisorn har utsetts av någon annan, hos denne.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om det uppstår något hinder för att han skall vara revisor och om det inte finns någon suppleant, skall den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 5 § i kommitténs förslag och 10 kap. 5 § aktiebolagslagen.

6 § På anmälan skall länsstyrelsen förordna behörig revisor,

1. när revisor inte är utsedd,
2. när auktoriserad eller godkänd revisor inte är utsedd enligt 3 §,
3. när revisor är obehörig enligt 2 § första stycket eller 4 § första eller andra stycket, eller
4. när beslut av den årsredovisningsskyldige om antalet revisorer eller om revisors behörighet har åsidosatts.

Anmälan kan göras av envar. Den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter är skyldig att göra anmälan, om han inte själv skall utse revisor och rättelse ej sker utan dröjsmål genom den som utser revisor.

Förordnande enligt första stycket skall meddelas efter hörande av den årsredovisningsskyldige och skall avse tid till dess en annan revisor har blivit utsedd i föreskriven ordning. Vid förordnande enligt första stycket 3 skall länsstyrelsen entledliga den obehörige revisorn.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 6 § i kommitténs förslag och 10 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena aktiebolagslagen.

Fjärde punkten i första stycket kan bli tillämplig i t. ex. följande fall. I ett handelsbolag med två bolagsmän har dessa beslutat att antalet revisorer skall vara två. En av bolagsmännen vägrar därefter att medverka till att mer än en revisor blir utsedd.

7 § En revisor skall i den omfattning god revisionssed bjuder granska företagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt företagsledningens förvaltning.

Är företaget moderföretag, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Med företagsledning avses i denna lag den som svarar för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter samt den som handhar den löpande förvaltningen.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 7 § i kommitténs förslag och 10 kap. 7 § första och andra styckena aktiebolagslagen.

Första stycket. För aktiebolag gäller följande om revisionsuppdragets innehåll. Revisorn skall i den omfattning god revisionssed bjuder granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning (10 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen). Revisionsuppdraget omfattar alltså tre delar: löpande granskning av bolagets böcker och andra räkenskaper, granskning av bokslut och årsredovisning samt revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Sistnämnda del av revisionsarbetet, den s. k. förvaltningsrevisionen, utgör en specifik svensk företeelse, som saknar motsvarighet i de flesta länder. Förvaltningsrev sionen betyder inte att revisorerna skall tillvälla sig något inflytande över förvaltningen. Förvaltningsrevisionen skall väsentligen gå ut på att upptäcka eller förebygga olagliga eller eljest oförsvarliga förvaltningsåtgärder. Den ekonomiska lämpligheten av förvaltningsåtgärder tillkommer det inte revisorerna att kritisera i vidare mån än då åtgärderna kan tänkas föranleda vägran att bevilja ansvarsfrihet och skadeståndstalan eller eljest framstår som pliktöverträdelser eller pliktförsummelser från bolagsledningens sida. I förarbetena till nuvarande aktiebolagslag fördes en diskussion om man kan tänka sig en mera långtgående och utvecklad förvaltningsrevision än den som f. n. förekommer. Att i lag närmare avgränsa vilka förhållanden som förvaltningsrevisionen skall avse och under vilka förutsättningar iakttagelser om förvaltningsrevisionen skall offentliggöras erbjöd enligt föredragande statsrådet betydande svårigheter (prop. 1975: 103 s. 243).

Naturligtvis skall revisorer även i andra företagsformer än aktiebolag i den omfattning god revisionssed bjuder granska årsredovisningen jämte räkenskaperna. Vidare bör en förvaltningsrevision äga rum. I handelsbolag torde denna revision framför allt gå ut på att kontrollera att inte företagsledningen har handlat i strid mot handelsbolagslagen eller bolagsavtalet. I den mån utvecklingen inom ramen för god revisionssed går mot en utvidgad förvaltningsrevision för aktiebolagens del bör motsvarande gälla beträffande andra företagsformer än aktiebolag. Det sagda har kommit till uttryck genom att det i förevarande stycke anges att en revisor i den omfattning god revisionssed bjuder skall granska företagsledningens förvaltning.

Andra stycket motsvarar 10 kap. 7 § andra stycket aktiebolagslagen.

I 10 kap. 7 § tredje stycket aktiebolagslagen föreskrivs att en revisor skall följa de särskilda föreskrifter som har meddelats av bolagsstämman, såvida de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed. Grun-

den för denna bestämmelse är att revisorerna, som har till uppgift att kontrollera styrelsens och verkställande direktörens verksamhet i bolaget, i första hand är aktieägarnas förtroendemän. En motsvarighet till den inom aktiebolagsrätten förekommande uppdelningen av uppgifter på olika organ i företaget saknas i allmänhet i de företagsformer på vilka förevarande lag är tillämplig. I överensstämmelse med kommittéförslaget saknar därför förevarande lag en motsvarighet till nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen.

Tredje stycket, som saknar motsvarighet i aktiebolagslagen, innehåller en definition av begreppet företagsledning. Av definitionen framgår att jag med företagsledning avser var och en som hos den årsredovisningsskyldige intar en ställning som motsvarar den som en styrelse eller en verkställande direktör har i ett aktiebolag.

Om den årsredovisningsskyldige är ett vanligt handelsbolag, ingår alltså i dess företagsledning varje bolagsman som inte genom bolagsavtalet har uteslutits från den förvaltningsrätt som i ett aktiebolag tillkommer styrelsen och den verkställande direktören. I ett kommanditbolag däremot ingår i normalfallet inte en kommanditdelägare i företagsledningen.

I den bemärkelse ordet företagsledning används i förevarande stycke får enligt min mening den enskilde näringsidkaren alltid anses utgöra företagsledning för sitt eget företag. Inget hindrar att en utomstående till följd av ett anställningsförhållande ingår i företagsledningen vid sidan om den enskilde näringsidkaren.

8 § Företagsledningen skall bereda revisorn tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning revisorn finner behövligt samt lämna de upplysningar och det biträde som han begär. Samma skyldighet åligger företagsledningen och revisorn i ett dotterföretag gentemot en revisor i ett moderföretag.

Senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång skall årsredovisningshandlingarna och koncernredovisningshandlingarna för räkenskapsåret avlämnas till revisorn.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 8 § i kommitténs förslag.

Första stycket motsvarar 10 kap. 8 § aktiebolagslagen.

Andra stycket. För aktiebolag gäller att redovisningshandlingarna skall lämnas till revisorn minst en månad före den ordinarie bolagsstämman samt att revisorn skall överlämna sin revisionsberättelse till styrelsen senast två veckor före den ordinarie bolagsstämman (11 kap. 3 § första stycket och 10 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen). Vid den ordinarie bolagsstämman, som skall hållas inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår, skall beslut fattas om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen (9 kap. 5 § första och andra styckena aktiebolagslagen). Senast en månad efter det att resultaträkningen och balansräkningen har blivit fastställda skall en avskrift av årsredovisningen och revisions-

berättelsen sändas in till registreringsmyndigheten (11 kap. 3 § andra stycket aktiebolagslagen).

Enligt 2 kap. 3 § förevarande lag kan skyldighet att offentliggöra en avskrift av årsredovisningen inträda sedan sex månader har förflutit efter räkenskapsårets utgång. För att garantera revisorn en viss minimitid för avslutande av revisionen har kommittén föreslagit att årsredovisningshandlingarna skall avlämnas till revisorn senast fyra och en halv månad efter räkenskapsårets utgång. Revisorn skall å sin sida enligt kommitténs förslag överlämna sin revisionsberättelse till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem månader efter räkenskapsårets utgång.

Föreningen Auktoriserade revisorer FAR och Svenska revisorsamfundet framhåller i sina remissyttranden att den av kommittén föreslagna minimitiden för revision, två veckor, är för kort. FAR framhåller att möjligheterna att ha bokslut vid andra tidpunkter än den 31 december starkt har beskurits med den nya bokföringslagen och att med de tidsperioder som kommittén har föreslagit revisionen av ifrågavarande företag i värsta fall kommer att få göras mellan den 15 maj och den 31 maj varje år. Enligt FAR:s mening förefaller detta praktiskt orimligt. FAR och Svenska revisorsamfundet föreslår i stället att årsredovisningshandlingarna skall överlämnas till revisorn senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång och att revisionsberättelsen skall avges senast fem och en halv månad efter samma datum.

Vad revisorsorganisationerna har anfört om behovet av en ökad minimitid för revisionsarbetet förtjänar enligt min mening beaktande. Frågan är emellertid om ett tillmötesgående av dessa anspråk skulle innebära att den redovisningsskyldiges tid för att upprätta och slutligt fastställa årsredovisningen skulle bli alltför knapp. Enligt min mening saknas emellertid grund för sådana farhågor. De företag som det här är fråga om torde i allmänhet ha färre antal delägare och mindre komplicerad struktur då det gäller beslutsfattande än rörelsedrivande aktiebolag. Behovet av tid för att upprätta och fastställa årsredovisningen bör därför, generellt sett, vara något mindre i nu ifrågavarande företagsformer än i aktiebolag. På grund av det anförda har tidsfristen i förevarande stycke angivits till fyra månader. Vidare har tidsfristen i 10 § första stycket angivits till fem och en halv månad.

9 § Sedan revisorn slutfört granskningen, skall han teckna en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och i ett moderföretag på koncernredovisningen. Finner revisorn att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, skall han anteckna även detta. I ett moderföretag gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 9 § i kommitténs förslag och 10 kap. 9 § aktiebolagslagen.

10 § Revisorn skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till den årsredovisningsskyldige. Berättelsen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt denna lag, skall revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last, skall det anmärkas i berättelsen. Revisorn kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till den årsredovisningsskyldiges kännedom.

I ett moderföretag skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första–tredje styckena tillämpas.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 10 § i kommitténs förslag och 10 kap. 10 § aktiebolagslagen.

Bestämmelsen i *första stycket andra meningen* har jag behandlat vid 8 § andra stycket.

Förevarande paragraf innehåller inte någon motsvarighet till bestämmelsen i 10 kap. 10 § tredje stycket aktiebolagslagen om att det skall anmärkas i revisionsberättelsen i fall styrelseledamot eller verkställande direktör "eljest handlat i strid mot denna lag ...". Sistnämnda bestämmelse syftar på de många regler i aktiebolagslagen som i olika avseenden reglerar bolagsledningens uppgifter. Dessa regler har ingen motsvarighet i förevarande lag.

För de företagsformer som denna lag avser saknas lagbestämmelser om beviljande av ansvarsfrihet för styrelseledamot och verkställande direktör, om låneförbud, om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen eller om fastställande av i en förvaltningsberättelse framställt förslag till dispositioner beträffande vinst eller förlust. Förevarande paragraf innehåller därför inte heller någon motsvarighet till bestämmelserna i 10 kap. 10 § aktiebolagslagen om att revisionsberättelsen skall innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören, yttrande huruvida förteckningen enligt 12 kap. 9 § aktiebolagslagen har upprättats eller särskilt uttalande angående fastställandet av balansräkningen och resultaträkningen samt angående det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vad här har sagts hindrar inte att någon eller några av de nu angivna bestämmelserna i 10 kap. 10 § aktiebolagslagen kan tillämpas analogt, om god revisionssed kräver det.

11 § Erinringar som revisorn framställer till företagsledningen skall han anteckna i protokoll eller någon annan handling. Handlingen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter och av denne bevaras på ett betryggande sätt.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 11 § i kommitténs förslag och 10 kap. 11 § aktiebolagslagen.

12 § Bestämmelserna om årsredovisning i 2 kap. 3 och 4 §§ skall även tillämpas på revisionsberättelser som avses i 10 § första stycket. Bestämmelsen om koncernredovisning i 3 kap. 6 § skall tillämpas på koncernrevisionsberättelser som avses i 10 § fjärde stycket.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 12 § i kommitténs förslag och innebär att en revisionsberättelse och en koncernrevisionsberättelse skall offentliggöras på samma sätt som årsredovisningen resp. koncernredovisningen.

13 § En revisor får inte till dem som saknar rätt att erhålla kännedom om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter lämna upplysningar om sådant som revisorn har fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för den årsredovisningsskyldige.

Paragrafen motsvarar 2 kap. 13 § i kommitténs förslag och 10 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen.

Med den i förevarande paragraf föreskrivna tystnadsplikten avses att förhindra att en revisor lämnar upplysningar, som kan skada den årsredovisningsskyldige, till utomstående eller till enskild medlem i en rörelsedrivande ideell förening eller till en handelsbolagsman som saknar kontrollrätt. Åsidosätter en revisor sin tystnadsplikt kan han ådra sig skadeståndsansvar.

I överensstämmelse med kommittéförslaget saknar 10 kap. 13 § andra stycket aktiebolagslagen, som handlar om revisorns skyldighet att lämna upplysningen till bolagsstämman, en motsvarighet i förevarande lag.

14 § En revisor som vid fullgörande av sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet vållar den årsredovisningsskyldige skada skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skada vållas någon annan genom överträdelse av denna lag. En revisor ansvarar även för den skada som hans medhjälpare vållar uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Är ett revisionsbolag revisor, åligger ersättningsskyldigheten detta bolag och den för revisionen huvudansvarige.

15 § Skadestånd enligt 14 § kan jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon har utgivit i skadestånd får sökas åter av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

16 § Talan för den årsredovisningsskyldiges räkning enligt 14 § som inte grundas på brott kan inte väckas mot en revisor sedan tre år har förflutit från det revisionsberättelse överlämnades till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter.

Paragraferna motsvarar 2 kap. 14–16 §§ i kommitténs förslag och 15 kap. 2, 4 och 6 §§ aktiebolagslagen.

5 kap. Vite m. m.

1 § Var och en som för egen del eller som ställföreträdare för någon annan är skyldig att ensam eller gemensamt med någon annan till länsstyrelsen sända in redovisningshandling, revisionsberättelse eller delårsrapport kan av länsstyrelsen vid vite föreläggas att fullgöra denna skyldighet.

Försuttet vite utdöms av länsstyrelsen.

Paragrafen motsvarar 4 kap. 1 § i kommitténs förslag och 19 kap. 2 § första och tredje styckena aktiebolagslagen.

2 § Myndighets beslut i tillståndsärenden enligt 2 kap. 5 § 3, 3 kap. 3 § andra stycket eller 4 kap. 2 § första stycket eller 3 § andra stycket överklagas hos regeringen genom besvär.

Länsstyrelsens beslut enligt denna lag överklagas i övriga fall hos kammarrätten genom besvär.

Paragrafen motsvarar 4 kap. 2 § i kommitténs förslag och 18 kap. 7 § första och andra styckena aktiebolagslagen. Av paragrafen följer att talan mot beslut av länsstyrelsen enligt 4 kap. 6 § och 5 kap. 1 § skall föras hos kammarrätten.

Övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981 och tillämpas på räkenskapsår som har påbörjats efter utgången av år 1980.

2. I årsredovisningar behöver inte återges resultaträkningen och balansräkningen för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980.

3. I koncernredovisningar behöver inte tas med sammandrag av resultaträkningar och balansräkningar för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980.

4. Om det i 2 kap. 7 § 1 angivna anskaffningsvärdet för en tillgång som har förvärvats före lagens ikraftträdande inte kan utrönas med hjälp av företagets bevarade räkenskaper, skall som anskaffningsvärde redovisas, beträffande byggnad det vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) ökat med förbättringskostnader efter utgången av år 1964, samt beträffande annan tillgång det belopp vartill anskaffningsvärdet skäligen kan uppskattas.

I en not till balansräkningen skall anges om anskaffningsvärdet har uppskattats enligt första stycket.

Andra punkten. Enligt 2 kap. 6 § förevarande lag skall för vissa större företag i årsredovisningen återges resultaträkningen och balansräkningen

för närmast föregående räkenskapsår. Om sistnämnda räkenskapsår har påbörjats före lagens ikraftträdande, följer av punkten 1 i övergångsbestämmelserna att någon årsredovisning inte behöver upprättas för det året. Det är enligt min mening även mindre lämpligt att kräva att resultaträkningen och balansräkningen, som ingår i det icke offentliga årsbokslutet, offentliggörs genom att återges i påföljande års offentliga årsredovisning. I förevarande punkt föreskrivs därför att i en årsredovisning inte behöver återges resultaträkningen och balansräkningen för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980.

Enligt 3 kap. 9 § förevarande lag skall i koncernredovisningen återges koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Enligt gällande rätt föreligger för de företagsformer som nu är i fråga över huvud taget ingen skyldighet att upprätta koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Med hänsyn därtill och då lagförslaget endast avser räkenskapsår som påbörjats efter år 1980 är det enligt min mening uppenbart att i koncernredovisningen inte behöver återges koncernresultaträkning och koncernbalansräkning för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980. En särskild övergångsbestämmelse om det behövs därför inte.

Tredje punkten. Enligt 3 kap. 7 § förevarande lag skall koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen var för sig utgöra ett sammandrag av moderföretagets och dotterföretagets resultaträkningar och balansräkningar. Om för något av koncernföretagen resultaträkningen och balansräkningen avser räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980 bör av samma skäl som jag har angivit vid punkten 2 någon skyldighet inte föreligga att ta med sammandrag av dessa räkningar i koncernresultaträkningen och koncerbalansräkningen. En bestämmelse härom har tagits in i förevarande punkt. Om i ett visst fall denna punkt tillämpas, bör anmärkning om förhållandet göras i koncernredovisningen.

Bestämmelserna i *fjärde punkten* är hämtade från 17 § lagen (1975: 1386) om införande av aktiebolagslagen (se prop. 1975: 103 s. 721).

4.3 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen

1 kap. 2 §

Äger *ett* aktiebolag så många aktier eller andelar i *en* svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Äger *ett* dotterföretag eller äger *ett* moderbolag och *ett eller flera* dotterföretag *tillsammans* eller *äger* flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i *en* juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderbolaget.

Har *ett* aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal *ensamt* ett bestämmande inflytande över *en* juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som menas med koncern i aktiebolagslagen. Jag har i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4.1) utförligt diskuterat frågan om s. k. 50/50-bolag skall omfattas av koncernbegreppet och därvid kommit till den slutsatsen att så inte bör vara fallet.

Jag delar bolagskommitténs uppfattning att det behövs ett tillägg i andra stycket av förevarande paragraf för att utmärka att 50/50-bolagen i fortsättningen inte skall behandlas som koncernföretag (jfr lagrådet i prop. 1977/78: 41 s. 54). Kommittén har föreslagit följande tillägg: "Ett bestämmande inflytande skall inte anses föreligga, om aktiebolaget, utan att äga aktier eller andelar i den omfattning som sägs i första stycket, endast tillsammans med annan kan besluta rörande den juridiska personens angelägenheter."

Enligt min mening kan man emellertid, som Svea hovrätt har påpekat i sitt remissyttrande, uppnå vad som åsyftas genom att före orden "ett bestämmande inflytande" i nuvarande andra stycket skjuta in ordet "ensamt". Motsättningsvis framgår då att det inte föreligger något koncernförhållande om ett aktiebolag endast tillsammans med annan kan träffa beslut som rör det underordnade företaget, dvs. om det bara finns en negativ bestämmanderätt.

Lagtexten har utformats i enlighet med vad jag nu har anfört.

3 kap. 3 §

I bolagsordningen kan *intas* förbehåll att *en* aktieägare eller *någon* annan skall *ha förköpsrätt till aktie (förköpsklausul) eller ha rätt* att lösa aktie som övergår till ny ägare *(hembudsklausul)*. Förbehållet skall ange

1. vilka som *har förköps- eller lösningsrätt* och, om *förköps- eller* lösningsrätt ej skall kunna utövas vid vissa fång, vilka slags fång som *har* undantagits,
2. den ordning i vilken *förköps- eller* lösningsrätten tillkommer de *förköps- eller* lösningsberättigade inbördes,
3. den tid, ej överstigande två månader från anmälan hos styrelsen om *möjlighet att utöva förköp eller om* aktiens övergång, inom vilken *förköps- eller* lösningsanspråk skall framställas hos bolaget,
4. den tid inom vilken *köpesumman eller* lösen skall erläggas, vilken tid ej får överstiga en månad räknat från den tidpunkt då *köpesumman eller* lösenbeloppet blev bestämt.

Om *inte* annat följer av förbehållet, *kan förköps- eller* lösningsrätt *inte* utövas beträffande mindre antal aktier än *erbjudandet om förköp eller* fånget omfattar. Om tillämpningen av *en* föreskrift i bolagsordningen rörande *köpesumman eller lösenbeloppet* skulle bereda någon otillbörlig fördel, kan jämkning ske.

När anmälan gjorts *om möjlighet att utöva förköp eller* om aktiens övergång, skall styrelsen genast skriftligen meddela detta till varje *förköps- eller* lösningsberättigad vars postadress är införd i aktieboken eller eljest känd för bolaget.

Om *inte* annat *föreskrivs* i bolagsordningen, prövas tvist om *förköps- eller* lösningsrätt och om *köpesummans eller* lösenbeloppets storlek av tre skiljemän enligt lagen (1929: 145) om skiljemän.

Om bolagsordningen innehåller en hembudsklausul kan, innan det visar sig att lösningsrätten *inte* begagnas, den till vilken aktie *har* övergått *inte* utöva annan av aktien härflytande rätt gentemot bolaget än rätt till vinstutdelning och företrädesrätt till teckning av ny aktie vid nyemission eller till teckning av andel i lån som avses i 5 kap. Rättigheter och skyldigheter på grund av sådan teckning övergår till den som begagnar sig av lösningsrätten.

Paragrafen innehåller f. n. bestämmelser om den lösningsrätt vid en akties övergång till en ny ägare som får föreskrivas i bolagsordningen. Paragrafen har kompletterats med bestämmelser som tillåter förbehåll om förköpsrätt, dvs. förbud för en aktieägare att överlåta sina aktier innan han har erbjudit dem till de övriga aktieägarna eller någon annan (jfr 3 kap. 3 § förslaget till andelsbolagslag i SOU 1978: 66 s. 155).

Bestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.8).

De nya bestämmelserna om förköpsklausuler har utformats så att de ansluter till vad som f. n. gäller i fråga om hembudsklausuler. Jag kan alltså i huvudsak hänvisa till förarbetena för de nuvarande bestämmelserna (prop. 1975: 103 s. 314–318). Paragrafens sista stycke saknar aktualitet vid förköpsklausuler, eftersom det då inte finns någon ny ägare innan frågan om förköp är avklarad.

Det bör framhållas att aktiebolagslagens terminologi avviker från den som används inom fastighetsrätten. Förköp enligt förköpslagen (1967: 868) förutsätter att det föreligger en överlåtelse. Hembud innebär däremot en skyldighet eller möjlighet att erbjuda någon att förvärva fastigheten innan överlåtelse sker till en utomstående.

De nya bestämmelserna har föranlett en följdändring i 3 kap. 7 §, som f. n. innehåller en bestämmelse om lösningsrätt enligt 3 §.

Aktiebolagslagen innehåller åtskilliga hänvisningar till 3 kap. 3 §. Viktigast är bestämmelsen i 3 kap. 2 § att aktier kan fritt överlåtas och förvärvas, om inte annat följer av 3 §. I övrigt kan nämnas 3 kap. 4 § om innehållet i aktiebrevet, 4 kap. 5 § och 5 kap. 4 § om innehållet i ett emissionsbeslut och 9 kap. 15 § om ändring av bolagsordningen. Dessa bestämmelser har inte behövt ändras med hänsyn till de nya reglerna om förköpsrätt.

3 kap. 7 §

Över bolagets samtliga aktier och aktieägare skall styrelsen föra förteckning (aktiebok). Den skall upprättas omedelbart efter bolagets bildande. Aktierna upptages i nummerföljd med uppgift om aktietecknarna. Aktieägarnas postadress och yrke eller titel skall anges. Finnes aktier av olika slag, skall av aktieboken framgå till vilket slag varje aktie hör.

Aktiebok kan bestå av betryggande lösblads- eller kortsystem. Den kan också föras med maskin för automatisk databehandling eller på annat liknande sätt.

När någon företer utfärdat aktiebrev och enligt 6 § eller på annat sätt styrker sitt förvärv eller när *en* aktieägare eller annan behörig person anmäler annan förändring i förhållande som upptagits i aktieboken, skall införing av aktieägaren eller anteckning om förändringen genast ske med angivande av dagen för införingen eller anteckningen, såvida dagen ej framgår av annat tillgängligt material. Om *förköps- eller* lösningsrätt enligt 3 § tillkommer aktieägare eller annan, får införing dock ej ske, förrän det visat sig att *förköps- eller* lösningsrätten *inte* begagnas.

Är sista överlåtelsen på aktiebrev tecknad in blanco, skall namnet sättas ut i överlåtelsen innan införing sker. Företett aktiebrev skall förses med påskrift om införingen och dagen därför.

Ändringen utgör en följd av de nya bestämmelserna om förköpsklausuler i 3 kap. 3 §.

4 kap. 1 §

Aktiekapitalet kan ökas genom att aktier tecknas mot betalning (nyemission) eller genom att aktier ges ut eller aktiernas nominella belopp höjes utan ny betalning (fondemission).

Beslut om emission fattas av bolagsstämman, om ej annat följer av 14 eller 15 §. Sådant beslut får ej fattas förrän bolaget blivit registrerat. Behöver bolagsordningen ändras, skall beslut därom först fattas.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § äger motsvarande tillämpning vid nyemission. Vid fondemission får ej till aktiekapitalet överföras belopp som understiger summan av de nya aktiernas nominella belopp eller den sammanlagda höjningen av aktiernas nominella belopp.

Vid nyemission i bolag vars aktier är noterade vid Stockholms fondbörs får aktier tecknas mot betalning av lägre belopp än det nominella, under förutsättning att skillnaden mellan vad som skall betalas för de nya aktierna och deras sammanlagda nominella belopp tillförs aktiekapitalet genom överföring från bolagets eget kapital i övrigt eller genom uppskrivning av värdet av anläggningstillgångar. Sådan överföring eller uppskrivning skall ske innan beslutet om nyemission registreras.

I ett nytt *fjärde stycke* har tagits in bestämmelser som under vissa förutsättningar tillåter nyemission av aktier till underkurs. Bestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.7).

Följdändringar har gjorts i 11 kap. 4 § och 12 kap. 4 §. Se också punkt 5 i övergångsbestämmelserna.

8 kap. 15 §

För registrering skall bolaget anmäla vem som utsetts till styrelseledamot, verkställande direktör och suppleant samt till firmatecknare ävensom deras postadress och personnummer. För registrering skall även anmälas av vilka och hur bolagets firma tecknas.

Anmälan göres första gången när bolaget enligt 2 kap. 9 § anmäles för registrering och därefter genast efter det att ändring inträffat i förhållande som anmälts eller skall anmälas för registrering enligt första stycket. Rätt att göra anmälan tillkommer även den som anmälningen gäller.

Ändras bolagets postadress, skall bolaget genast anmäla det för registrering.

Senast en månad efter den ordinarie bolagsstämman skall bolaget till registreringsmyndigheten sända in en aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter, verkställande direktör, suppleanter och firmatecknare med uppgift om deras postadress och personnummer.

Paragrafen innehåller f. n. bestämmelser om skyldighet för aktiebolag att för registrering anmäla vissa förhållanden som rör bolagets ställföreträdare till patent- och registreringsverket.

I ett nytt *fjärde stycke* regleras bolagets skyldighet att varje år till registreringsmyndigheten sända in en aktuell förteckning över bolagets ställföreträdare. Bestämmelsen har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.6.5).

Senast en månad efter det att resultaträkningen och balansräkningen har blivit fastställda vid ordinarie bolagsstämma skall enligt 11 kap. 3 § andra stycket avskrift av årsredovisningen och revisionsberättelsen sändas in till registreringsmyndigheten. Bolaget kan fullgöra den uppgiftsskyldighet som det nu är fråga om genom att foga den aktuella förteckningen till årsredovisningen. Dessa åtgärder befriar självfallet inte bolaget från anmälningsskyldigheten enligt första–tredje styckena. Självfallet kan den aktuella förteckningen i praktiken ges en sådan utformning att den kan utgöra en anmälan för registrering enligt första–tredje styckena. Detta förutsätter givetvis att det av handlingarna framgår att det också är fråga om en sådan registeranmälan.

Uppgifterna i förteckningen registreras inte i aktiebolagsregistret.

Om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs kan registreringsmyndigheten förelägga och döma ut vite enligt 19 kap. 2 §.

En motsvarande uppgiftsskyldighet föreslås beträffande bolagets revisorer i 10 kap. 15 § andra stycket.

9 kap. 12 §

Styrelsen och verkställande direktör skall, om aktieägare begär det och styrelsen finner att det kan ske utan väsentligt förfång för bolaget, på bolagsstämma lämna upplysningar angående förhållanden, som kan inverka på bedömandet av bolagets årsredovisning och dess ställning i övrigt eller av ärende på stämman. I koncernbolag avser upplysningsplikten även bolagets förhållande till annat koncernföretag och, om bolaget är moderbolag, koncernredovisning samt sådana förhållanden beträffande dotterföretagen som avses i första punkten.

Kan begärd upplysning lämnas endast med stöd av uppgifter, som ej är tillgängliga på stämman, skall upplysningen inom två veckor därefter skriftligen hos bolaget hållas tillgänglig för aktieägarna samt översändas till aktieägare, som begärt upplysningen.

Finner styrelsen att begärd upplysning icke kan lämnas till aktieägarna utan väsentligt förfång för bolaget, skall upplysningen i stället på aktieägarens begäran lämnas till bolagets revisorer inom två veckor därefter. Revisorerna skall inom en månad efter stämman till styrelsen avge skriftligt yttrande, huruvida den begärda upplysningen lämnats till dem samt

huruvida upplysningen enligt deras mening bort föranleda ändring i revisionsberättelsen eller, beträffande moderbolag, koncernrevisionsberättelsen eller eljest ger anledning till erinran. Om så är fallet, skall ändringen eller erinringen anges i yttrandet. Styrelsen skall hålla revisorernas yttrande tillgängligt för aktieägarna hos bolaget samt översända det i avskrift till aktieägare, som begärt upplysningen.

I ett aktiebolag med högst tio aktieägare gäller utöver vad som följer av första–tredje styckena att varje aktieägare skall beredas tillfälle att ta del av böcker, räkenskaper och andra handlingar, som rör bolagets verksamhet, i den omfattning det behövs för att aktieägaren skall kunna bedöma bolagets ställning eller visst ärende som skall förekomma på bolagsstämman. Om det kan ske utan oskälig kostnad eller omgång, skall styrelsen och verkställande direktören dessutom på begäran biträda aktieägaren med den utredning som behövs för nyss angivet ändamål samt tillhandahålla behövliga avskrifter. Vad nu sagts gäller inte, om det skulle medföra en påtaglig risk för allvarlig skada för bolaget.

I ett nytt *fjärde stycke* har tagits in utökade bestämmelser om upplysningsskyldighet m. m. i aktiebolag med högst tio aktieägare (jfr 8 kap. 12 § förslaget till andelsbolagslag i SOU 1978: 66 s. 198). Bestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.8). I motsats till vad som gäller enligt första–tredje styckena har en aktieägare rätt att få upplysningar enligt fjärde stycket även utan samband med bolagstämman.

9 kap. 14 §

Beslut om ändring av bolagsordningen fattas av bolagsstämma utom i fall som avses i 4 kap. 13 § andra stycket. Beslutet är giltigt om det biträtts av aktieägare med två tredjedelar av såväl de avgivna rösterna som de vid stämman företrädda aktierna, om ej annat följer av 15 §.

Har i bolagsordningen på grund av lag eller annan författning eller efter regeringens medgivande intagits föreskrift, enligt vilken viss bestämmelse icke får ändras utan att regeringen lämnat tillstånd därtill, får ej heller sådan föreskrift ändras utan regeringens tillstånd.

Beslut om ändring av bolagsordningen skall genast anmälas för registrering och får utom i fall som avses i 18 kap. 6 § ej verkställas förrän registrering skett. *Avser ändringen bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte, skall länsstyrelsen i det län där styrelsen före ändringen har sitt säte genast underrättas om ändringen.*

De nya bestämmelserna i *sista stycket* har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.6.4).

I 17 § aktiebolagsförordningen (1975: 1387) finns föreskrifter om vilka handlingar som skall ges in vid anmälan för registrering enligt 9 kap. 14 § sista stycket aktiebolagslagen. I ett tillägg till 17 § bör föreskrivas att bolaget också skall ge in ett intyg om att länsstyrelsen i det län där styrelsen före ändringen har sitt säte har underrättats om ändringen. Uppgiften att utfärda ett sådant intyg kan lämpligen anförtros åt bolagets revisor.

10 kap. 2 §

Revisor skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Den som är omyndig eller i konkurs kan ej vara revisor.

Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel *likställs* auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall i auktoriserat revisionsbolag *vara* auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i *4, 12 och 15 §§* tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer.

Paragrafen innehåller allmänna regler om revisors kompetens.

Tredje stycket innehåller bestämmelser om revisionsbolag. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Ändringen innebär att de nya bestämmelserna i 10 kap. 15 § om revision skall tillämpas även på den huvudansvarige.

10 kap. 3 §

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor

1. om bolagets bundna egna kapital uppgår till minst en miljon kronor, eller

2. om enligt den senast fastställda balansräkningen full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital.

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (*1962:381*) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på fondbörs eller på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om visst bolag, beträffande vilket de i andra stycket 1 eller 2 angivna omständigheterna föreligger, förordna att bolaget får utse viss godkänd revisor i stället för auktoriserad revisor. Sådant beslut är giltigt i högst fem år.

Vad i andra och tredje styckena föreskrives gäller även för moderbolag i en koncern om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i andra stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal överstigit 200.

I annat bolag än som avses i första, andra och fjärde styckena skall auktoriserad revisor eller godkänd revisor utses, om ägare till en tiondel av samtliga aktier begär det vid bolagsstämma, där revisorsval skall ske.

I paragrafen föreskrivs att bolagsstämman i vissa bolag skall utse minst en kvalificerad revisor.

Enligt *första stycket* i dess gällande lydelse skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad eller godkänd revisor, om bolagets bundna egna kapital uppgår till minst en miljon kronor. Första stycket har kompletterats så att motsvarande gäller om bolaget inte har full täckning för sitt aktiekapital. Den nya bestämmelsen har behandlats i den allmänna motiveringen (se avsnitt 2.6.3).

Genom ändringen i *andra stycket* rättas en misskrivning vid aktiebolagslagens tillkomst i fråga om SFS-nr för lagen om allmän försäkring.

10 kap. 13 §

Revisor får ej till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för bolaget.

Revisorn är skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget. *Revisorn är vidare skyldig att lämna medrevisor, granskare som avses i 14 §, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet.

Den nya bestämmelsen i *andra stycket* har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.5.5).

Upplysningsskyldigheten gentemot medrevisor m. fl. är ovillkorlig i den bemärkelsen att upplysningsplikten inte begränsas av ett förfångsrekvisit.

10 kap. 15 §

För registrering skall bolaget anmäla vem som utsetts till revisor samt dennes postadress och personnummer. Bestämmelserna i 8 kap. 15 § andra stycket skall härvid tillämpas.

Senast en månad efter den ordinarie bolagsstämman skall bolaget till registreringsmyndigheten sända in en aktuell förteckning över bolagets revisorer med uppgift om deras postadress och personnummer.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om skyldighet för aktiebolag att anmäla vissa förhållanden som rör bolagets revisorer till patent- och registreringsverket.

Enligt *första stycket* skall bolaget för registrering anmäla vissa uppgifter om bolagets revisorer. Bestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.5.3).

Hänvisningen till 8 kap. 15 § andra stycket innebär att anmälan skall

göras första gången när bolaget enligt 2 kap. 9 § anmäls för registrering. Därefter görs anmälan genast efter det att en ändring har inträffat i förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering. Av hänvisningen följer också att revisorn själv har rätt att göra anmälan.

Om bolaget redan är registrerat när lagändringen träder i kraft, gäller särskilda regler enligt punkten 4 i övergångsbestämmelserna.

Enligt *andra stycket* skall aktiebolaget varje år till patentverket sända in en aktuell förteckning över bolagets revisorer med uppgift om deras postadress och personnummer. Förteckningen skall skickas senast en månad efter den ordinarie bolagsstämman och kan fogas till årsredovisningen. Bestämmelsen har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.6.5). Uppgifterna i förteckningen registreras inte i aktiebolagsregistret.

Om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs kan registreringsmyndigheten förelägga och döma ut vite enligt 19 kap. 2 §.

I 8 kap. 15 § fjärde stycket har införts en motsvarande uppgiftsskyldighet beträffande bolagets ställföreträdare.

11 kap. 4 §

Utan hinder av vad i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) *föreskrivs* om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång *uppskrivs*, får sådant belopp utnyttjas även till *ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller* fondemission eller *till* avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får *tas* i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen eller för *ökning av aktiekapitalet*.

Vid värdering av moderbolags aktier eller andelar i dotterföretag skall aktier, vilka dotterföretaget äger i moderbolaget, ej anses ha något värde.

Ändringarna i *första stycket* är en följd av de nya bestämmelserna om nyemission till underkurs i 4 kap. 1 § fjärde stycket.

11 kap. 6 §

Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman icke behöver anges i resultaträkningen i årsredovisningen.

Som särskild intäktspost skall upptagas utdelning på aktier i dotterbolag.

Enligt andra stycket i förevarande paragraf i dess nuvarande lydelse skall, om ett aktiebolag driver av varandra väsentligen oberoende rörelsegrenar, bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt. Som framgår av vad jag har anfört vid 2 kap. 7 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag (se avsnitt 4.2) bör uppgiften kunna tas in i en not. Jag har därför funnit att bestämmelsen i andra stycket i förevarande paragraf i dess nuvarande lydelse bör föras över till 11 kap. 8 § förevarande lag som innehåller bestämmelser om sådana uppgifter i anslutning till ett aktiebolags årsredovisning som får tas in i noter till resultat- och balansräkningarna.

11 kap. 8 §

Utöver vad som följer av bokföringslagen (1976: 125) skall i resultaträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar i följande hänseenden:

1. Aktier i andra bolag skall upptagas med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. Understiger båda dessa värden för aktierna i ett bolag, som ej är dotterbolag, femtiotusen kronor eller det lägre belopp, som motsvarar fem procent av det aktieägande bolagets eget kapital enligt balansräkningen, får dock specifikation utelämnas. När det ur allmän och enskild synpunkt är påkallat får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer tillåta att även eljest aktier redovisas utan specifikation.

2. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, skall anges hur det fördelar sig på de olika aktieslagen.

3. Ändringar i beloppen av det egna kapitalets poster jämfört med föregående balansräkning skall specificeras.

4. Om bolaget innehar fordran på grund av penninglån som lämnats med stöd av tillstånd enligt 12 kap. 8 § eller ställt säkerhet med stöd av sådant tillstånd, skall uppgift lämnas därom. Storleken av lämnade lån samt arten av ställda säkerheter och beloppet av de lån, för vilka säkerhet ställts, skall anges. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till bolaget den har till vilken lån lämnats eller för vilken säkerhet ställts.

5. Har bolaget utelöpande lån, som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. Beträffande utelöpande lån mot vinstandelsbevis skall för varje lån anges utestående lånebelopp och räntebestämmelserna.

6. För varje i balansräkningen som anläggningstillgång upptagen post, vari ingår skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader, skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de intill balansdagen på anskaffningsvärdet företagna av- och nedskrivningarna. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

7. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges taxeringsvärden med fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna.

8. Om det förekommit sådan förändring i resultaträkning eller balansräkning beträffande posters gruppering eller eljest som väsentligt påverkar jämförbarheten mellan åren, skall redogörelse lämnas för förändringen.

9. Driver bolaget rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt.

De uppgifter och särskilda upplysningar som avses i första stycket får intagas i noter, om tydliga hänvisningar göres vid de poster i redovisningshandlingarna till vilka de hänför sig.

I fråga om den nya *nionde punkten* i första stycket hänvisar jag till vad jag har anfört om redovisningen av resultatet av rörelsegrenar vid 2 kap. 7 § andra stycket förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag (se avsnitt 4.2) och till vad jag har anfört vid 11 kap. 6 § förevarande lag.

11 kap. 9 §

I förvaltningsberättelsen skall upplysning lämnas dels om sådana för bedömningen av bolagets verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning eller balansräkning, dels om händelser av väsentlig betydelse för bolaget, som inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med angivande tillika av medelantalet för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och verkställande direktör, dels till övriga anställda. Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelsen och verkställande direktör skall anges särskilt. Har bolaget anställda i flera länder, skall löner och ersättningar anges särskilt för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Ett aktiebolag som enligt 10 kap. 3 § andra stycket är skyldigt att ha auktoriserad revisor skall till förvaltningsberättelsen foga en finansieringsanalys. I *finansieringsanalysen* skall redovisas bolagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

I fråga om ändringen i *fjärde stycket* hänvisar jag till vad jag har anfört om utformningen av finansieringsanalysen vid 2 kap. 8 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag (se avsnitt 4.2).

12 kap. 4 §

Till reservfond skall avsättas belopp som

1. om reservfonden ej uppgår till tjugo procent av aktiekapitalet, motsvarar minst tio procent av den del av nettovinsten för året som ej går åt för att täcka balanserad förlust,
2. på grund av aktieteckning erhållits för aktierna utöver det nominella beloppet,
3. den för vilken aktie förverkats erlagt till bolaget,
4. enligt 4 kap. 17 § skall tillfalla bolaget,
5. vid utbyte av fordran enligt skuldebrev mot aktie, motsvarar skillnaden mellan fordringsbeloppet och aktiens nominella belopp,
6. enligt bolagsordningen skall avsättas till reservfonden,
7. enligt beslut av bolagsstämman eljest skall överföras från det i balansräkningen redovisade fria egna kapitalet till reservfond.

Vid beräkning av det belopp, som enligt första stycket 1 minst skall avsättas till reservfond, skall nettovinsten ökas med vad som kan ha tillerkänts styrelseledamot, verkställande direktör eller annan som tantiem.

Nedsättning av reservfond får enligt beslut av bolagsstämman endast ske för

1. täckande av sådan förlust enligt fastställd balansräkning som ej kan täckas av fritt eget kapital,
2. *ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller* fondemission, eller
3. annat ändamål, om rätten med motsvarande tillämpning av 6 kap. 6 § ger tillstånd till nedsättningen.

Ändringen i *tredje stycket 2* är en följd av de nya bestämelserna om nyemission till underkurs i 4 kap. 1 § fjärde stycket.

13 kap. 2 §

Det åligger styrelsen att ofördröjligen upprätta en särskild balansräkning så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. *Visar balansräkningen att så är fallet*, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation. *Godkänns* ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning som utvisar att det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget *försätts* i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare.

Göres ansökan enligt första stycket, förordnar rätten att bolaget skall träda i likvidation, om ej under ärendets handläggning i tingsrätten styrkes att balansräkning utvisande att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek tillägges inom linjen en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar, som undergår fortlöpande värdeminskning, gäller dock att de upptages till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom erhålles ett högre värde.

Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket *tredje* meningen, med vetskap härom *deltar* i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. *Den* ansvarighet *som det nu är fråga om* gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller *sedan en* balansräkning, *som utvisar* att bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

I paragrafen regleras frågan om tvångslikvidation vid förlust av viss del av aktiekapitalet.

Genom ändringen i *första stycket första meningen* har styrelsens plikt att agera vid befarad kapitalbrist fått en mer kategorisk avfattning än i 1975 års aktiebolagslag. Bestämmelsen har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.6.2).

Både 1910 och 1944 års aktiebolagslagar innehöll bestämmelser om skyldighet för styrelsen att, när helst anledning fanns att anta att aktiekapitalet gått förlorat till viss del, ofördröjligen upprätta en särskild likvidationsbalansräkning. 1975 års aktiebolagslag torde inte ha inneburit någon ändring i sak när det gäller styrelsens skyldighet att agera vid befarad kapitalbrist.

Med den nu föreslagna lydelsen åsyftas inte heller någon saklig ändring i förhållande till äldre bestämmelser. I syfte att undvika missförstånd om lagens innebörd föreskrivs uttryckligen att det åligger styrelsen att, så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet, ofördröjligen upprätta en särskild balansräkning för utrönande av bolagets ställning. Sådan balansräkning skall alltså upprättas när styrelsen har vetskap om att bolagets ekonomi har försämrats och misstanke finns att aktiekapitalet har gått förlorat till mer än två tredjedelar.

Visar det sig att bristen i aktiekapitalet överstiger två tredjedelar, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämman hänskjuta frågan om bolaget skall träda i likvidation. Att styrelseledamöterna vid underlåtenhet att agera blir personligen ansvariga för bolagets uppkommande förbindelser framgår av paragrafens fjärde stycke.

Ändringen i *första stycket tredje meningen* innebär en markering av att likvidationsfrågan skall bedömas på grundval av en balansräkning, som avser det aktuella läget på stämmodagen. Bestämmelsen har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.6.3).

Ändringen i *fjärde stycket* är en följd av ändringarna i första stycket.

19 kap. 2 §

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga verkställande direktören eller styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt denna lag eller annan författning att

1. till myndigheten sända in behörig redovisningshandling, revisionsberättelse, delårsrapport *eller förteckning enligt 8 kap. 15 § fjärde stycket eller 10 kap. 15 § andra stycket*,
2. hos myndigheten göra behörig anmälan för registrering.

Föreläggande enligt första stycket 2 får ej meddelas, om underlåtenhet att göra anmälan medför att bolagsstämmans eller styrelsens beslut förfaller eller bolaget blir skyldigt träda i likvidation.

Försuttet vite utdömes av registreringsmyndigheten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om registreringsmyndighetens möjligheter till vitesföreläggande.

Ändringen i *första stycket 1* innebär att registreringsmyndigheten har möjlighet till vitesföreläggande om bolaget inte efter den ordinarie bolagsstämman har sänt in en aktuell förteckning över bolagets ställföreträdare och revisorer.

Övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.
2. 1 kap. 2 § i dess nya lydelse gäller även när ett aktiebolag före ikraftträdandet av denna lag har fått ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet.
3. Styrelserepresentation för anställda som förekommer vid denna lags ikraftträdande inskränks inte genom 1 kap. 2 § i dess nya lydelse.

4. För bolag som är registrerat i aktiebolagsregistret vid ikraftträdandet av denna lag tillämpas de nya bestämmelserna i 8 kap. 15 § fjärde stycket och 10 kap. 15 § fr. o. m. den 1 januari 1982. Sådant bolag skall göra anmälan som avses i 10 kap. 15 § första stycket första gången i samband med att bolaget insänder förteckning enligt andra stycket i samma paragraf.

5. 4 kap. 1 § fjärde stycket gäller också vid nyemission i bolag vars aktier är noterade på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer.

Andra punkten. Nya materiella rättsregler bör normalt endast gälla beträffande sådana rättsförhållanden som uppkommer sedan reglerna har trätt i kraft. Emellertid är det uppenbart olämpligt att ha olika lagregler för skilda bolag beroende på vid vilken tidpunkt bolaget har bildats (se prop. 1975:103 s. 713). Motsvarande bör enligt min mening gälla i fråga om koncerner. I saklig överensstämmelse med vad kommittén har föreslagit föreskrivs därför i denna punkt att lagändringen i 1 kap. 2 §, som utesluter 50/50-bolag från koncernbegreppet, skall gälla retroaktivt.

Tredje punkten. Denna bestämmelse, som i viss mån utgör ett undantag från andra punkten, har behandlats i den allmänna motiveringen (se avsnitt 2.4.2). Bestämmelsen avser styrelserepresentation enligt lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar och lagen (1976: 355) om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag.

Denna övergångsbestämmelse skyddar styrelserepresentation som har inrättats och innebär alltså att sådan styrelserepresentation skall förekomma fortsättningsvis även om mandattiden löper ut för individuella arbetstagarrepresentanter eller personbyten sker bland dem.

En förebild till bestämmelsen finns i 6 § lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Fjärde punkten. I 8 kap. 15 § fjärde stycket och 10 kap. 15 § andra stycket föreslås en helt ny skyldighet för aktiebolag att varje år till registreringsmyndigheten sända in en aktuell förteckning över bolagets ställföreträdare och revisorer. Samtidigt föreslås i 10 kap. 15 § första stycket en ny skyldighet att för registrering anmäla vissa uppgifter om bolagets revisorer.

Arbetsbelastningen hos registreringsmyndigheten under år 1981 kan förväntas bli onormalt hög bl. a. till följd av reglerna om att äldre aktiebolag måste före utgången av år 1981 höja sitt aktiekapital till 50000 kronor för att undgå att bli avförda ur aktiebolagsregistret.

För att arbetet vid registreringsmyndigheten under år 1981 inte skall bli alltför betungande föreslås att nu ifrågavarande bestämmelser blir tillämpliga först fr. o. m. den 1 januari 1982, såvitt gäller bolag som är registrerade i aktiebolagsregistret den 1 januari 1981. Sådana bolag skall första gången göra anmälan som avses i 10 kap. 15 § första stycket inom en månad efter

ordinarie bolagsstämma. Detta följer av en hänvisning till 10 kap. 15 § andra stycket. Därefter sker anmälan så fort det inträffar någon förändring.

För bolag som anmäls för nyregistrering skall uppgifterna om revisorerna lämnas i samband härmed.

Femte punkten. Enligt de nya bestämmelser om fondbörsverksamhet som har trätt i kraft den 1 januari 1980 får sådan verksamhet i fortsättningen bedrivas bara av Stockholms fondbörs. Detta innebär bl. a. att Svenska fondhandlareföreningens noteringar av värdepapper på en särskild lista kommer att upphöra och övertas av fondbörsen (prop. 1978/79: 9, NU 50, rskr 443). Enligt punkt 5 i övergångsbestämmelserna till lagen (1979: 749) om Stockholms fondbörs får dock fondhandlareföreningen fortsätta sin verksamhet under en övergångstid av längst två år. Med hänsyn härtill föreskrivs i förevarande punkt att bestämmelserna om nyemission till underkurs i 4 kap. 1 § fjärde stycket skall gälla också för bolag vars aktier är noterade på fonhandlarlistan.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om handelsbolag och enkla bolag,
2. lag om årsredovisning m. m. i vissa företag,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385).

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1980-03-18

Närvarande: f. d. justitieråd Petrén, regeringsrådet Hilding, justitieråd Vängby.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 31 januari 1980 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för justitiedepartementet Winberg beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om handelsbolag och enkla bolag,
2. lag om årsredovisning m. m. i vissa företag,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385).

Förslagen har inför lagrådet föredragits av hovrättsassessorerna Per Pettersson och Ann-Christine Zachrisson.

Förslagen föranleder följande yttranden.

Förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag

Lagrådet:

Som framhålls i lagrådsremissen överensstämmer det remitterade förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag till stora delar med gällande rätt. Från principiell synpunkt kan diskuteras om det är en ändamålsenlig lagstiftningsteknik att som här sker klä stora delar av en äldre lag i ny språkdräkt eller om det inte hade varit bättre att – sedan 1974 års bolagskommitté funnit att åtskilliga tankar som framförts i utredningsdirektiven inte borde realiseras och därefter även kommitténs förslag i vissa delar fått förfalla under departementsbehandlingen – genomföra partiella ändringar i 1895 års lag. Den valda tekniken medför vissa risker för att de språkliga ändringarna kommer att medföra förskjutningar även i sak – låt vara endast i detaljer – utan att något praktiskt behov härav gjort sig gällande. När emellertid lagstiftningsarbetet nu utförts, föranleder det i huvudsak endast mindre erinringar från lagrådets sida. Uppenbarligen är det meningen, att den nya lagen skall tolkas i belysningen av äldre rättspraxis och doktrin – främst Håkan Nials arbete Om handelsbolag och enkla bolag. Det förtjänar understrykas, att handelsbolagsformen också enligt den nya lagstiftningen är en i hög grad flexibel associationsform, där många frågor är överlämnade åt bolagsmännens överenskommelser. Den är på så sätt ändamålsenlig för småföretag, medan den däremot både med avseende på borgenärsskyddet och i arbetsrättsligt hänseende är mindre lämpad för näringsverksamhet i större skala.

1 kap.

3 §

Lagrådet:

Stadgandet i 1 § första stycket avser samtliga fall då två eller flera har avtalet att utöva näringsverksamhet i bolag. Genom bestämmelsen i andra stycket undantages vissa av dessa avtal. När förevarande paragraf anges gälla andra fall än som avses i 1 § första stycket ligger närmast till hands att uppfatta paragrafen såsom avseende andra fall än samtliga de som angives i 1 § första stycket; paragrafen skulle alltså ej heller gälla undantagsfallen i 1 § andra stycket. Avsikten är emellertid att dessa undantagsfall skall gå in under förevarande paragraf och alltså utgöra enkla bolag. För att detta skall komma till klart uttryck bör första stycket av förevarande paragraf få följande lydelse: "Ett enkelt bolag föreligger, om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger enligt 1 §."

2 kap.

2 §

Lagrådet:

Förevarande bestämmelse avser att säkerställa att icke någon som saknar de övriga bolagsmännens förtroende kan inträda som bolagsman. En bolagsmans rätt i bolaget kan övergå till annan icke blott genom överlåtelse. Är bolagsmannen t. ex. en juridisk person kan vid dess upplösning dess rätt i bolaget tilläggas någon av delägarna. Så är fallet när efter en bolagsmans frånfälle – då dennes dödsbo automatiskt blir bolagsman men då också, om inte annat avtalats, likvidationsanledning föreligger – hans rätt i bolaget vid arvskifte tillägges någon av delägarna i boet. Bolagsmans andel kan också genom testamente som legat tilläggas någon. Vid en bodelning kan bolagsmannens rätt i bolaget tilläggas den andre maken. Ifrågavarande bestämmelse måste anses äga tillämpning även på fång av nu antydd art.

Samtycker icke övriga bolagsmän till att den till vilken andelen övergått inträder som bolagsman, bör denne få samma rättsställning som den till vilken bolagsman utan övriga delägares samtycke överlåtit sin andel. Denna rättsställning anges i 21 § första stycket. Så som detta stycke utformats kan det starkt ifrågasättas huruvida det omfattar sådana fall som nu åsyftas. Det förordas därför att 21 § första stycket första meningen får följande lydelse: "Överlåter en bolagsman utan samtycke av de övriga bolagsmännen sin andel i bolaget till någon annan eller utmäts och försäljs andelen eller övergår eljest bolagsmans andel utan samtycke som nyss nämnts till någon, har överlåtelsen, försäljningen eller övergången följande verkan mot bolaget."

9–11 §

Lagrådet:

Innebörden i uttrycket i 9 § att brist uppkommit i någons insats är ej alldeles otvetydig. Vad som åsyftas synes vara att bolagsmannens andel i bolagets behållning enligt årsbokslutet – hans behållna insats – är lägre än vad den enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen om insatsbelopp och förfallotiden skolat vara. Det är denna skillnad som skall fyllas genom att bolagsmannens ränta, arvode och vinstandel hålles inne. Detta skulle klarare framgå om andra meningen i 9 § får följande lydelse: "Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen, skall dock av vad honom tillkommer det belopp hållas inne som behövs för att fylla bristen."

I 10 § är ej alldeles klart vad som menas med att bolagsmans insatsbelopp inte får ökas utöver avtalat belopp. Ovisst är om häri ingår ett insatsbelopp, varom överenskommelse föreligger men som enligt denna ännu ej är förfallet till betalning. Innehållet blir tydligt om andra meningen i 10 § får denna lydelse: "Hans behållna insats får dock inte mot någon annan bolagsmans bestridande ökas utöver vad den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen." Motsvarande otydlighet föreligger i 11 § och därför förordas – i överensstämmelse med vad som föreslagits beträffande 10 § – att bolagsman inte skall vara skyldig att på begäran av de övriga bolagsmännen "öka sin behållna insats i bolaget utöver vad den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen".

15 §

Lagrådet:

I första stycket omnämns – som en utgångspunkt för paragrafens reglering av frågan om preskription av skadeståndstalan mot bolagsman – bl. a. det fallet att sådan talan förs i en bolagsmans namn för bolagets räkning. Härmed åsyftas en form av talan, som benämns actio pro socio och som innebär att vad käranden kan vinna i processen tillerkänns bolaget, medan han själv svarar för rättegångskostnaderna, med rätt att om han vinner få sina kostnader täckta av vad som kommer bolaget till godo. En sådan talerätt föreligger under vissa förutsättningar i aktiebolagsrätten (15 kap. 5 § aktiebolagslagen). Nial (s. 80 f, 176 f) utgår från att den föreligger också i fråga om handelsbolag. Även om Nials argumentering med utgångspunkt i gällande rätt inte torde vara helt bindande, föranleder det ingen erinran från lagrådets sida att en sådan talerätt nu tillerkänns bolagsman. Skäl kunde anföras för att den borde regleras uttryckligen och inte bara förutsättas, men den valda tekniken är dock godtagbar.

20 §

Lagrådet:

Vid förevarande paragraf uttalar departementschefen att bolagsmannen blir bunden av en dom, varigenom bolaget har ålagts en förpliktelse, samt att i en process mellan bolagsborgenären och bolagsmannen om dennes skyldighet att svara för förpliktelsen domen utgör ett bevis för att bolaget har den i domen angivna förpliktelsen. Departemenschefen gör dock det förbehållet att bolagsmannen kan göra invändningar grundade på hans personliga förhållande till bolagsborgenären. Det gjorda förbehållet kan dock inte anses uttömmande. Den angivna domens verkan mot bolagsmannen får anses grundad på det förhållandet att i ett handelsbolag vad en företrädare för bolaget avtalar eller eljest handlar i förhållande till tredje man blir bindande för envar bolagsman. Men denna regel har undantag. Om en bolagsman överskridit sin befogenhet när han företog en rättshandling för bolaget, gäller enligt 18 § inte rättshandlingen mot bolaget – och följaktligen ej heller mot övriga bolagsmän – om medkontrahenten var i ond tro beträffande bolagsmannens befogenhet. Det kan ej rimligen förhålla sig så att en bolagsman skall vara bunden av en dom när den grundats på ett av bolagets företrädare gjort medgivande, som inneburit överskridande av hans befogenhet, och motparten insett att befogenhetsöverskridande förelåg. I ett sådant fall måste i process mellan bolagsborgenären och en annan bolagsman prövas en invändning om bristen hos den åberopade domen. Det finns anledning antaga att det gives även andra situationer då en dom varigenom en tredje man tillägges viss rätt mot bolaget ej är avgörande för rättsläget mellan bolagsborgenären och en bolagsman. Det kan ej ankomma på lagrådet att söka mera fullständigt belysa ifrågavarande spörsmål.

21 §

Lagrådet:

Vid 2 § har lagrådet föreslagit en jämkning i första stycket.

Andra – femte styckena i denna paragraf överensstämmer i det väsentliga med regler i 3 kap. 3 § aktiebolagslagen i dess lydelse enligt remissen. Vid sistnämnda lagrum kommer att framföras erinringar mot förslaget att nu införa möjlighet att i bolagsordningen för aktiebolag intaga förbehåll om förköpsrätt och förslaget kommer i den delen att avstyrkas. Erinringarna vid 3 kap. 3 § aktiebolagslagen har i allt väsentligt giltighet även såvitt avser handelsbolagen. Lagrådet avstyrker därför de i andra – fjärde styckena upptagna reglerna om förköpsrätt till andel i handelsbolag. Vad som sägs i andra – fjärde styckena om förköpsrätt och köpesumma bör därför utgå.

24 §

Hilding anför för sin del:

I nu gällande lag om handelsbolag och enkla bolag görs skillnad mellan bolag som slutits på bestämd tid och bolag som slutits på obestämd tid. Bolag som slutits på bolagsmans livstid räknas såsom slutet på obestämd tid.

Har bolaget slutits på obestämd tid kan det när som helst uppsägas av bolagsman och bolaget skall då, om ej annat avtalats, träda i likvidation sex månader därefter.

Antingen bolag slutits på bestämd eller obestämd tid kan enligt 27 § nuvarande lag en bolagsman begära att bolaget omedelbart skall träda i likvidation under vissa angivna förutsättningar, nämligen att bolagsmannen själv eller annan bolagsman genom fortvarande sjukdom eller annat olycksfall blivit urståndsatt att fullgöra vad som ankommer på honom, att annan bolagsman tredskats att göra avtalat tillskott eller utan övriga bolagsmäns medgivande för enskild räkning förfogat över sin andel i bolaget, att annan bolagsmans andel i bolaget blivit utmätt och försåld, att annan bolagsman i bolagets angelägenheter visat trolöshet eller grov försummelse eller vårdslöshet eller att annan bolagsman genom lagakraftägande dom dömts till fängelse i minst sex månader.

De angivna uppsägningsgrunderna i 27 § har i princip bibehållits i det remitterade förslaget men motsvarande lagrum har fått en allmännare formulering (se förslagets 25 § med därtill hörande specialmotivering).

I remissen föreslås nu att livstidsavtalen bryts ut till en särskild kategori. De skall i fortsättningen inte kunna sägas upp annat än om sådana särskilda omständigheter föreligger som nyss nämnts. Som skäl härtill anges att livstidsavtal kan ha karaktär av en pensionsliknande förmån och att det framstår som otillfredsställande om ett sådant avtal skulle kunna bringas att upphöra efter endast sex månaders uppsägningstid.

Förslaget innebär emellertid också att den person, för vilkens livstid avtalet slutits, blir ur stånd att säga upp avtalet, om inte sådana särskilda omständigheter föreligger som ovan angivits. Denna situation har inte berörts i remissen. Det kan enligt min mening inte uteslutas, att gällande regler kan ha fungerat som ett skydd för den svagare parten i ett bolagsavtal. Med hänsyn härtill och då något omedelbart behov av lagändringen inte redovisats förordar jag att den nuvarande ordningen bibehålls och att paragrafens första stycke får följande lydelse: "Ett bolagsavtal kan träffas för bestämd eller obestämd tid. Avtal som träffas för en bolagsmans livstid jämställs med avtal som träffas för obestämd tid."

Skulle den föreslagna ändringen ändå genomföras, bör övergångsbestämmelserna till den nya lagen kompletteras med ett stadgande av innebörd att äldre bestämmelser skall tillämpas i fråga om avtal för bolagsmans livstid som träffats före ikraftträdandet. Ett sådant stadgande kommer i det följande att föreslås av lagrådet och jag hänvisar härutinnan till vad som anförs i anslutning härtill.

28 §

Lagrådet:

I förevarande paragraf anges, att ett enmanshandelsbolag skall anses ha trätt i likvidation senast vid utgången av viss frist. Så utformad ger regeln sken av att likvidation just på grund av regeln kan inträffa även tidigare. Detta torde dock ej vara avsikten. En annan sak är att på grund av bolagsmannens beslut därom bolaget kan ha trätt i likvidation före den angivna fristens utgång. Stadgandet – som bör angiva en bestämd tidpunkt då likvidation skall anses inträda när särskild åtgärd därför ej vidtagits före denna tidpunkt – kan lämpligen givas följande lydelse: "Ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän har gått ned till en skall, när detta förhållande har bestått under sex månader, anses ha trätt i likvidation, om så ej skett tidigare."

32 §

Lagrådet:

I yttrande den 12 december 1979 över bl. a. förslag till lag om kallelse på okända borgenärer framhöll lagrådet det ur systematisk synpunkt vara att föredraga att bestämmelserna om kallelse på okända borgenärer rörande handelsbolag intas i vederbörande specialförfattning. Regeringen har sedermera biträtt lagrådets förslag och det genom proposition den 13 mars 1980 framlagda förslaget till lag om kallelse på okända borgenärer innehåller inga sådana regler beträffande handelsbolag. Departementschefen har i yttrande till statsrådsprotokollet den 13 mars 1980 framhållit att åsyftade bestämmelse borde tagas in i förslaget till handelsbolag.

Med hänsyn till vad sålunda förekommit bör i förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag upptagas en bestämmelse i ämnet. Den kan lämpligen fogas in som ett tredje stycke i förevarande paragraf och få följande lydelse: "När bolaget har trätt i likvidation, får kallelse på bolagets okända borgenärer sökas av bolagsman eller likvidator."

34 §

Petrén anför för sin del följande:

Genom att bolagets rörelse kan fortsättas under likvidationen kan denna komma att draga ut på tiden och kanske pågå under flera år. Då i 32 § ej hänvisas till 7 och 9 §§ föreligger ej enligt lagen någon rätt för bolagsman att få ut vad som enligt 6 § tillgodoräknats honom. Avsikten synes vara att detta liksom hans andel i ev. uppkommande vinst enligt 7 § skall stå inne hos bolaget och utbetalas till honom först vid den slutliga utdelningen enligt 34 § i samband med bolagets upplösning.

Detta innebär att bolagsmannen – som kan tänkas vara fullt sysselsatt med uppgifter i bolaget under den långa likvidationstiden – icke får ut någon inkomst från bolaget under denna tid men icke dess mindre har att betala inkomstskatt på vad som tillgodoräknats honom och hans andel i

bolagets vinst år för år. Enligt bokföringslagen synes nämligen årsbokslut skola upprättas för varje år även under likvidationstiden.

Lagtexten synes icke hindra att bolagsmännen genom avtal ordnar så att medel från bolaget tillgodoförs dem. Emellertid kan förhållandet mellan bolagsmännen vara sådant att enighet om ett avtal ej kan nås. För sådant fall synes en regel som löser det påtalade problemet knappast kunna undvaras. En möjlighet synes vara att i 34 § första stycket till det där upptagna stadgandet foga en tilläggsregel av följande lydelse: "Utan hinder av vad nu sagts skall, om rörelsen fortsätter under längre tid än ett räkenskapsår, bestämmelserna i 7 och 9 §§ gälla, såvida inte annat avtalats."

35 §

Lagrådet:

I enmanshandelsbolag som är i likvidation får enligt förevarande paragraf endast sådana rättshandlingar eller andra åtgärder företas som tjänar avvecklingsändamålet. Det synes vara avsett att också bolagets rörelse får fortsättas, om detta tjänar avvecklingsändamålet. Dessutom får rörelsen fortsättas, om det behövs för att de anställda skall få skälig tid att skaffa ny anställning.

Den sålunda angivna innebörden står inte helt klar vid en jämförelse med 33 §. Innebörden synes komma till tydligare uttryck, om första stycket av förevarande paragraf ges följande lydelse: "Om ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän har gått ned till en har trätt i likvidation, får bolagets rörelse fortsättas eller annars rättshandlingar eller andra åtgärder vidtas endast i den mån det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skälig tid för att skaffa ny anställning." Bestämmelsen är sanktionerad av de rättsverkningar vid åsidosättande som följer av andra stycket i förevarande paragraf.

Innebörden i bestämmelsen i andra stycket skulle omedelbart framgå om stadgandet inledes med orden: "En rättshandling, som är otillåten enligt första stycket, får åberopas etc. . . .".

37 §

Lagrådet:

Att en person som är omyndig eller i konkurs skall kunna utses till likvidator synes i princip inte vara lämpligt. Undantagsfall kan naturligtvis inträffa, t. ex. om den som är omyndig med vederbörligt tillstånd driver näring och därvid är bolagsman. De fall som med nuvarande omyndighetsregler kan komma i fråga och då det dessutom är lämpligt att den omyndige är likvidator är dock så fåtaliga att de inte synes behöva särskilt beaktas. Beträffande bolagsman som är i konkurs synes det än mer sällan kunna framstå som önskvärt att han förordnas till likvidator av rätten. Lagrådet avstyrker därför det undantag som beträffande bolagsman föreslås från

förbudet i förevarande paragraf mot att utse den som är omyndig eller i konkurs till likvidator.

41, 43 och 44 §§

Lagrådet:

Av förevarande bestämmelser framgår inte, vem som skall ombesörja att bolagsmännen får del av redovisningshandlingarna, när likvidator har haft hand om likvidationen. Uppgiften bör ankomma på likvidatorn. Föreskrift härom kan lämpligen upptas som en ny sista mening i 41 § av följande lydelse: "Berättelsen och redovisningshandlingarna skall av likvidatorn delges var och en av bolagsmännen".

Införs den sålunda föreslagna bestämmelsen, blir delgivningslagen tillämplig (22 § andra stycket nämnda lag). I princip skall därvid den handling som avses med delgivningen överlämnas till den som skall delges i huvudskrift eller styrkt avskrift eller styrkt kopia. Vissa undantag härifrån, såsom vid kungörelsedelgivning, synes ändamålsenliga också i det fall som avses med förevarande paragrafer. Därför bör orden "genom överlämnande av en bestyrkt avskrift" utgå ur 43 respektive 44 §.

4 kap.

2 §

Lagrådet:

I det remitterade förslaget görs i förevarande paragraf – i motsats till vad som är fallet beträffande 1895 års lag – inte någon hänvisning till vissa bestämmelser i 2 kap. som för sin tillämpning i allmänhet kräver att näringsverksamhet utövas. Motiveringen härtill är att enkelt bolag inte skall användas för drivande av näring. Som påpekas i remissen gäller dock undantag från denna princip i fråga om jordbruksrörelse som drivs i bolag, när bolagsmännen är bokföringsskyldiga enligt jordbruksbokföringslagen. Det är således framför allt jordbruksföretag som torde kunna dra nytta av den utförliga regleringen av enkla bolag i lagförslaget, medan andra former av enkla bolag skulle kunna klara sig med ett mycket enklare regelsystem eller eventuellt inte behövde regleras alls. Det är därför lämpligt att regleringen utformas så att den i vart fall inte sämre än gällande rätt passar för jordbruksföretag. I 47 § 1895 års lag, som motsvarar förevarande paragraf, hänvisas även till 11 §, som motsvarar 2 kap. 9 § i lagförslaget. Förevarande paragraf bör därför hänvisa även till 2 kap. 9 §, som reglerar tidpunkten när bolagsmännen äger lyfta bl. a. vinstandel (jfr Nial s. 401). I 47 § 1895 års lag hänvisas även till preskriptionsbestämmelserna i 15 § i lagen. Reglerna i 4 kap. 4 § i lagförslaget torde emellertid härutinnan vara tillräckliga.

6 §

Lagrådet:

Förutsättningen för att bolagsmännen skall i den situation som avses i paragrafen undgå solidariskt ansvar mot medkontrahenten är att denne icke var i god tro beträffande den från bolagets sida använda benämningen. Detta skulle med större tydlighet framgå om i stadgandet anges att solidariskt ansvar inträder för förbindelser gentemot den som varken insåg eller borde ha insett "att benämningen avsåg ett enkelt bolag".

7 §

Lagrådet:

I förevarande paragraf hänvisas i fråga om likvidation och upplösning av enkelt bolag bl. a. till 2 kap. 33 § första meningen. Andra meningen av sistnämnda paragraf innehåller bestämmelser om fortsättande av bolagets rörelse. Dessa bestämmelser kan vara av betydelse för ett jordbruksföretag som är enkelt bolag. Under hänvisning till vad som anförts vid 2 § förordas att hänvisningen i förevarande paragraf får omfatta hela nämnda 33 § och sålunda även andra meningen.

Övergångsbestämmelserna

Lagrådet:

Den föreslagna lydelsen av punkt 4 i övergångsbestämmelserna ger enligt ordalagen inte någon upplysning om vad som fram till den 1 januari 1986 gäller beträffande frågan, huruvida handelsbolag eller enkelt bolag föreligger. Vidare må anmärkas, att skyldighet föreligger att ansöka om registrering av handelsbolag, innan bolaget börjar sin verksamhet, och att denna skyldighet är straffsanktionerad, varför det bör klargöras, när ansökan senast skall göras om registrering av enkelt bolag som genom den nya lagstiftningen blir handelsbolag. Övergångsbestämmelserna synes i denna del kunna ges följande lydelse: "4. Fråga huruvida handelsbolag eller enkelt bolag föreligger skall intill utgången av år 1985 bedömas enligt äldre lag. Enkelt bolag, som från och med den 1 januari 1986 blir handelsbolag, skall ansöka om registrering före nämnda dag."

Enligt nuvarande lag gäller för bolagsavtal, som slutits för en bolagsmans livstid, de regler om uppsägning av avtalet som givits för bolag slutna på obestämd tid. Genom det remitterade förslaget ändras detta. Bolagsavtal slutna för en bolagsmans livstid kommer att utgöra en särskild grupp, och möjligheterna att uppsäga avtalet begränsas. En sådan ändring bör ej gälla för livstidsbolag tillkomna före den nya lagens ikraftträdande. Det remitterade förslaget påkallar därför en övergångsbestämmelse av förslagsvis följande lydelse: "Bolagsavtal, som före lagens ikraftträdande slutits för en bolagsmans livstid, skall även därefter anses träffat för obestämd tid." Stadgandet bör lämpligen tagas upp som punkt 5 bland övergångsbestämmelserna och följaktligen bör punkterna 5–9 i förslaget i

stället få numren 6–10; i punkten 3 skall då som undantag anges punkterna 4–8.

Förslag till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag

Hilding anför för sin del:

Huvudsyftet med den föreslagna lagen är att framtvinga årsredovisning även i vissa andra företag än aktiebolag. Därutöver föreslås regler om koncernredovisning enligt ett nytt och utvidgat koncernbegrepp.

Det angivna syftet med den föreslagna lagen skulle ha kommit till klarare uttryck om lagen – såsom skett i kommittéförslaget – inletts med bestämmelserna om årsredovisning, medan definitionen av det nya koncernbegreppet fått utgöra första paragraf i kapitlet om koncernredovisning. Av remissen kan utläsas att den framskjutna placeringen av bestämmelserna om koncernbegreppet valts med aktiebolagslagen som förebild. Aktiebolagslagen inleds emellertid med en definition av begreppet aktiebolag och först därefter följer en definition av koncernbegreppet. Såsom den nu föreslagna lagen byggts upp (jfr kapitalrubriken: 1 kap. Inledande bestämmelse.) kan den lätt ge intryck av att den endast handlar om koncerner. Detta kan bl. a. få till följd att företagare lägger den ifrån sig utan att uppmärksamma, att den ålägger dem årsredovisningsskyldighet. Då emellertid en omredigering av lagen skulle medföra svårigheter i förevarande skede av lagstiftningsarbetet, avstår jag från att föreslå en sådan.

1 kap.

1 §

Lagrådet:

Av förevarande paragraf jämförd med reglerna om koncernredovisning i 3 kap. i lagförslaget följer att även enskild näringsidkare, som på sätt anges i paragrafen har ett bestämmande inflytande över en juridisk person, kan bli skyldig att upprätta koncernredovisning för dels den rörelse som han själv driver, dels den juridiska personens verksamhet. Bestämmelserna kan medföra vissa tillämpningssvårigheter. Om en person dels har en rörelse som han själv driver dels äger aktiemajoriteten i ett aktiebolag, torde man ha rätt att utgå från att de båda verksamheterna ingår i en koncern, vilket bl. a. innebär att innehavet av aktierna skall redovisas i den enskilda rörelsens bokslut. Emellertid framgår av bokföringslagen att en enskild person kan vara bokföringsskyldig för flera olika rörelser (12 § fjärde stycket och 21 § andra stycket). Om en näringsidkare på så sätt driver två rörelser, för vilka han är skyldig att upprätta årsbokslut, samt dessutom äger aktiemajoriteten i ett aktiebolag, uppkommer frågan om aktiebolaget skall anses utgöra dotterföretag till den ena eller den andra rörelsen eller eventuellt anses helt fristående. Övervägande skäl talar för

att aktiebolaget anses utgöra dotterföretag till den rörelse med vilket det har det närmaste sambandet. Någon helt tillfredsställande lösning av detta problem torde inte nås förrän redovisningsmetoder utvecklats som möjliggör en redovisning av sidoordnade koncerner, något som i sin tur torde förutsätta att man är beredd att dra in även ägarnas privata förmögenhetsförhållanden i bilden. Även med de tolkningssvårigheter som nu redovisats bör emellertid det framlagda förslaget godtas också i fråga om redovisningen av enskilda näringsidkares rörelse.

Hilding anför för sin del ytterligare:

Begreppet koncern förekommer f. n. i ett flertal lagar utan att däri ges någon definition av begreppet. Däremot görs i motiven till dessa lagar uttalanden om vad som i respektive lag skall avses med koncern. Sålunda sägs i förarbetena till bokföringslagen (1976: 125; ändr. 1976: 991) att med koncern i 12 § femte stycket avses koncern enligt den definition som ges i aktiebolagslagen (prop. 1976: 104 s. 152). Av förarbetena till lagen om anställningsskydd 1974: 12) framgår att i denna lags koncernbegrepp innefattas även den situationen att annan juridisk person än aktiebolag är moderföretag (prop. 1973: 129 s. 136). Koncernbegreppet i lagen om anställningsskydd gäller enligt motivuttalanden även vid tillämpning av lagen (1974: 981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning, semesterlagen (1977: 480) och lagen (1978: 410) om rätt till ledighet för vård av barn, m. m.

I lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar har direkt i lagtexten angetts vad som i den lagen skall anses som koncern. Sålunda stadgas i 3 § andra stycket, att med koncern förstås i denna lag svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385) eller, såvitt avser ekonomiska föreningar, vid en motsvarande tillämpning av dessa bestämmelser är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra. En likadan bestämmelse finns i 2 § andra stycket lagen (1976: 355) om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag.

I förevarande lagrådsremiss görs i specialmotiveringen till 3 kap. 5 § årsredovisningslagen ett uttalande, som tyder på att avsikten varit att koncernbegreppet i 12 § femte stycket bokföringslagen i fortsättningen skall innefatta även det utvidgade koncernbegrepp som nu föreslås. I sak innebär bestämmelsen i 12 § femte stycket att företagen inom en koncern, om inte undantag medges, skall ha samma räkenskapsår.

Det synes inte stå i god överensstämmelse med gängse lagstiftningsteknik att utan ändring i bokföringslagen utvidga tillämpningsområdet för bestämmelsen i 12 § femte stycket nämnda lag till att gälla även det koncernbegrepp som föreslås i den nu aktuella lagstiftningen. Jag delar i princip meningen att en sådan utvidgning är önskvärd och föreslår därför att en ändring görs i 12 § femte stycket bokföringslagen för att markera att koncernbegreppet i fortsättningen kommer att ha en annan innebörd i nämnda lagrum än som förutsattes vid dess tillkomst. Ändringen kan

förslagsvis få följande lydelse: "Fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern. Med koncern förstås koncern enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385) och 1 kap. 1 § lagen (1980: 000) om årsredovisning m. m. i vissa företag."

Om man underlåter att göra en sådan precisering i bokföringslagen, kan dessutom oklarhet komma att uppstå vid tolkningen av bl. a. lagen om anställningsskydd. Dess koncernbegrepp omfattar f. n. inte den situationen att en enskild näringsidkare är moderföretag. Det framgår inte av remissen om avsikten varit att det nya koncernbegreppet skall tillämpas även inom arbetsrätten. Skulle så vara fallet bör i enlighet med vad jag ovan anfört motsvarande bestämmelser införas i dessa lagar. Är avsikten däremot att det nya koncernbegreppet inte skall gälla inom arbetsrätten, torde en tolkning i denna riktning försvåras av att koncernbegreppet i bokföringslagen automatiskt ges det nya vidare innehållet.

2 kap.

1 §

Lagrådet:

Skyldighet att avgiva årsredovisning skall enligt första stycket punkt 3 föreligga om tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp. Tvekan kan råda huruvida skyldigheten att avge årsredovisning inträder redan det andra året nettovärdet överstiger 1000 basbelopp eller först det därpå följande året. Uttryckssättet är detsamma som användes i bestämmelser om krav på att en revisor skall vara auktoriserad (10 kap. 3 § aktiebolagslagen) och här kan innebörden rimligtvis ej vara annan än att krav på en auktoriserad revisor föreligger först det tredje året eller med andra ord först räkenskapsåret närmast efter två, vilkas balansräkningar utvisat nettovärde på tillgångarna överstigande 1000 basbelopp. Tidsbestämningen får anses ha samma innebörd i förevarande paragraf och skyldighet att avgiva årsredovisning inträder alltså först för räkenskapsåret efter det att balansräkningarna för de två närmast föregående räkenskapsåren upptagit nettovärdet på tillgångarna till mer än 1000 basbelopp.

Enligt första stycket punkt 4 skall moderföretag upprätta årsredovisning, om koncernen enligt koncernbalansräkningar för de två senaste åren haft tillgångar överstigande 1000 basbelopp. En förutsättning för tillämplighet av punkt 4 är alltså att skyldighet att upprätta koncernbalansräkning föreligat. Sådan skyldighet föreligger enligt 3 kap. 1 § när koncernen har minst tio anställda. Men i sådant fall skall moderföretaget upprätta årsredovisning redan på grund av bestämmelsen i första stycket punkt 2. I punkt 4 föreskrivs alltså en skyldighet som redan föreligger enligt punkt 2. Punkt 4 bör därför i och för sig utgå. Om det emellertid – såsom upptagandet av punkt 4 ger viss anledning antaga ehuru intet därom sägs i motiveringen –

är önskvärt, att moderföretag i en koncern med mindre än tio anställda skall lämna årsredovisning, därest nettovärdet av koncernens tillgångar överstiger 1000 basbelopp fastän nettovärdet av moderbolagets egna tillgångar ej överstiger detta belopp, kan detta, med bibehållande av punkt 4 i förevarande paragraf, uppnås genom sådan jämkning av stadgandet i 3 kap. 1 § att detta kapitel blir tillämpligt också på koncern med nettovärde på tillgångarna över 1000 basbelopp, ehuru antalet anställda understiger tio. 3 kap. 1 § kan givas denna innebörd genom att till paragrafen i dess föreslagna lydelse fogas följande: "eller om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt balansräkningar för räkenskapsåret, beräknat enligt bestämmelserna i 2–4 §§, överstiger det gränsbelopp som anges i 2 kap. 1 § första stycket under 3."

2 §

Lagrådet:

Avsikten är att årsredovisningen skall hållas tillgänglig hos den redovisningsskyldige för envar som vill taga del av densamma. Detta torde – liksom i 44 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar skett såvitt gäller sådan förenings redovisningshandlingar – böra komma till direkt uttryck i lagtexten. Det förordas därför att i förevarande paragraf upptages ett nytt fjärde stycke med följande lydelse: "Årsredovisningen skall senast sex månader efter räkenskapsårets utgång hos den årsredovisningsskyldige hållas tillgänglig för envar som vill taga kännedom om densamma."

Denna regel torde böra gälla även i fråga om revisionsberättelsen, varför 4 kap. 12 § bör hänvisa också till den förevarande regeln.

4 §

Lagrådet:

I motiven till förevarande paragraf uttalar departementschefen (avsnitt 2.3.1.) att enskild som begär att en avskrift av årsredovisning skall infordras bör vara skyldig att erlägga en ansökningsavgift. Departementschefen anför vidare. En sådan avgift kan införas genom en ändring i expeditionskungörelsen, som inte fordrar riksdagens medverkan. Genom en sådan avgift motverkas att avskrifter begärs i trakasseringssyfte eller av obefogad nyfikenhet. Då tillgång till årsredovisningen är påkallad av något allmänt intresse bör avskrift av redovisningen alltid kunna infordras och någon avgiftsbelagd ansökan behövs då alltså inte.

Någon motsvarighet till den föreslagna avgiften synes svår att finna inom förvaltningsrätten. Avsikten med förslaget om årsredovisning är att bringa de av förslaget berörda företagens ekonomiska förhållanden till offentlig kännedom. Inom föreningslagstiftningen är en skyldighet för företagaren att hålla årsredovisningen tillgänglig för den som önskar ta del av redovisningen straffsanktionerad. Eftersom även enligt förevarande förslag förutsätts att den intresserade skall kunna få del av årsredovisningen

hos företagaren och möjligheten att begära länsstyrelsens föreläggande framstår som en sanktion, om företagaren inte medverkar frivilligt, ter det sig egendomligt att i uttalat prohibitivt syfte införa avgiftsskyldighet. Sanktioner finns i många olika former inom förvaltningsrätten, men de brukar inte vara avgiftsbelagda. Än egendomligare framstår den föreslagna ordningen, om man betänker att den som först önskar få del av årsredovisningen kan ha ett högst legitimt syfte – han kan t. ex. vara företrädare för de anställda i företaget – men likväl bli tvungen att betala avgift för ett föreläggande, som leder till att handlingarna därefter blir offentliga och tillgängliga för envar som vill ta del av dem, oavsett vilket syftet därmed är. Den föreslagna ordningen synes inte stå i god överensstämmelse med de grunder på vilka tryckfrihetsförordningens offentlighetsprincip bygger. Därtill kommer att farhågorna för att avskrifter skulle begäras i trakasseringssyfte eller av obefogad nyfikenhet ter sig överdrivna. Den förordade ordningen bör därför inte genomföras.

7 §

Lagrådet:

Vid läsningen av sista stycket uppstår, med de normer för behandlingen av substantiv som i övrigt tillämpas i lagförslaget, oklarhet om huruvida avsikten är att alla uppgifter, oavsett hur många de är och vad de avser, får tas in i en enda not. Så torde inte vara fallet. Stycket torde bli mera lättläst, om det i närmare anslutning till motsvarande bestämmelse i aktiebolagslagen får följande lydelse: "Uppgifterna får tas in i noter, om tydliga hänvisningar görs vid de poster i redovisningshandlingarna som uppgifterna hänför sig till."

3 kap.

1 §

Lagrådet:

Beträffande en ifrågasatt utvidgning av stadgandets tillämpningsområde hänvisas till vad lagrådet anfört vid 2 kap. 1 §.

4 kap.

1 och 3 §§

Lagrådet:

I första stycket andra punkten av 1 § stadgas – i nära anslutning till aktiebolagslagens regel – att en eller flera av revisorerna, dock inte alla, kan utses av någon annan än den som enligt huvudregeln skall utse revisorerna. Enligt aktiebolagslagen är huvudregeln att revisorerna väljs av bolagsstämman. Den primära uppgiften för revisorerna i ett aktiebolag är att granska styrelses och verkställande direktörs förvaltning och avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Det är från denna utgångspunkt naturligt att åtminstone någon av revisorerna i ett aktiebolag skall utses av

bolagsstämman. Motsvarighet till en aktiebolagsrevisors angivna primära uppgift saknar revisorn i ett handelsbolag. Någon motsvarighet till bolagsstämman i aktiebolaget finns ej heller. Något bärande skäl till att, såsom sker i förslaget, förhindra den årsredovisningsskyldige att till annan överlåta att utse samtliga revisorer synes ej föreligga. Det förordas därför att andra punkten i första stycket i 1 § måtte givas det innehållet att den årsredovisningsskyldige kan bestämma att annan än han själv skall utse revisor. I konsekvens härmed bör i andra stycket första meningen föreskrivas att en eller flera revisorssuppleanter kan utses (av den redovisningsskyldige eller den som denne bestämmer). Vidare bör i 3 § första stycket göras den jämkningen att relativsatsen med lydelsen "som utses av den årsredovisningsskyldige" får utgå.

Som framhålls i lagrådsremissen sänker frånvaron av revision väsentligt värdet av en årsredovisning. Årsredovisning som skall upprättas enligt den föreslagna lagen bör därför alltid bli föremål för revision. Detta förusätter att revisor utses i sådan tid att han kan granska årsredovisningen, innan skyldighet inträder att hålla redovisningen tillgänglig. Önskvärt är självfallet att revisor utsetts senast i anslutning till det aktuella räkenskapsårets början, så att han haft möjlighet att under det löpande året göra sådana kontroller som han funnit önskvärda. Skyldigheten att upprätta årsredovisning är beroende av förhållandena under räkenskapsåret. I allmänhet torde det vara lätt att förutse, om skyldighet att upprätta årsredovisning kommer att föreligga eller inte, och åtskilliga företag torde ha revisor även om de inte uppnått den storlek att enligt förslaget sådan skyldighet föreligger. Om undantagsvis frågan har felbedömts så att företagsledningen först vid slutet av räkenskapsåret upptäcker att årsredovisning måste upprättas, utan att revisor finns, får en sådan utses i efterhand för att granska årsredovisningen. Att det förhåller sig så som nu anförts torde tillräckligt tydligt framgå av 1 § jämförd med 10 §.

När det däremot gäller skyldigheten att utse kvalificerad revisor torde avsikten vara att denna skall inträda först efter det att företaget under två räkenskapsår haft sådan storlek som utgör förutsättning därför. Detta synes också rimligt.

12 §

Lagrådet:

På sätt förordats vid 2 kap. 2 § bör i förevarande paragraf hänvisas också till fjärde stycket i 2 kap. 2 §.

13 §

Lagrådet:

I lagrådsremissen föreslås under 10 kap. 13 § aktiebolagslagen, att revisor i aktiebolag skall vara skyldig att lämna – förutom viss granskare som nu ej är av intresse – medrevisor, ny revisor och, om bolaget har försatts i

konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter. En sådan upplysningsskyldighet synes vara av betydelse även för de företag som är årsredovisningsskyldiga enligt förevarande lag. Inte minst gäller detta, med tanke på att här regelmässigt är fråga om mindre företag, i förhållande till konkursförvaltare. Bestämmelse härom kan tas in i ett andra stycke av förevarande paragraf av följande lydelse: "Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om den årsredovisningsskyldige har försatts i konkurs, konkursförvaltaren erforderliga upplysningar om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter."

Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385)

Lagrådet:

Ingressen

Bifalles vad lagrådet kommer att föreslå beträffande 3 kap. 3 och 7 §§, skall dessa paragrafer behålla gällande lydelse och de skall då ej heller upptagas i ingressen.

3 kap.

3 §

Genom de föreslagna ändringarna i förevarande paragraf öppnas möjlighet att i bolagsordningen intaga förbehåll att en aktieägare eller någon annan skall ha förköpsrätt till aktie, förköpsklausul. Benämningen för tanken närmast på att klausulen skall innebära företrädesrätt när ägaren av aktien vill försälja densamma. Klausulen skall emellertid kunna gälla även andra fång, vilket framgår av att i klausulen kan angivas att vissa fång undantagits från förköpsrätten. Som något berörts i lagrådets yttrande vid 2 kap. 2 § lagen om handelsbolag och enkla bolag kan andel i en juridisk person på skilda sätt övergå till ny ägare. Vid vissa förvärv synes en förköpsrätt icke kunna komma i fråga. Så ej när en avliden aktieägares dödsbo vid dennes frånfälle tar över hans egendom. Situationen är likartad när avliden aktieägare efterlämnar endast en arvinge och arvskifte därför ej är påkallat eller när aktie som legat tillfaller testamentstagare. Snarlik är situationen när en delägare i ett dödsbo förvärvat alla övriga dödsbodelägares andelar i detta och fråga om arvskifte följaktligen ej vidare är aktuell eller när aktie äges av handelsbolag med endast en bolagsman och detta likvideras. Upplösning av samäganderätt till en aktiepost kan ske i sådan form att utrymme knappast finns för förköpsrätt, så t. ex. om posten delas mellan de två samägarna så att envar av dem får hälften av de i posten ingående aktierna. I remissen har ej lämnats någon belysning av frågan om vilka fång som över huvud taget skall kunna underkastas förköpsrätt.

Om en aktieägare mot bolagsordningens förköpsklausul utan förköpserbjudande försäljer sina aktier, är avtalet icke bindande för bolaget och köparen kan ej få sitt förvärv infört i aktieboken. Frågan är då vilken

verkan avtalet har mellan säljare och köpare. Kände köparen till att förköpsklausulen åsidosatts, torde han bli bunden av avtalet. Var han däremot i god tro, måste han anses ha hävningsrätt. Fråga är då om den köpare som ej ägnat frågan om förköpsklausul någon tanke kan vara i god tro. Härvid är att beakta att enligt 3 kap. 4 § aktiebrevet skall innehålla uppgift om förköpsklausulen. Därmed torde då föreligga tillräcklig möjlighet för den som avser att förvärva en aktie att få upplysning om förköpsklausulen. Någon belysning av det nu antydda spörsmålet lämnas dock ej i remissen.

Har en aktiepost underkastad förköpsklausul tagits i mät för ägarens skuld uppkommer fråga om hur klausulen påverkar det exekutiva förfarandet. Utmätningen bör ej i och för sig föranleda förändring i rättsläget och detta leder till att utsökningsmyndigheten i och för sig skulle ha att före försäljning göra erbjudande om förköp och, om tvist uppstår om rätt till förköp eller om köpesumman, föra talan i saken inför skiljemän eller i den ordning som eljest gäller enligt klausulen i bolagsordningen. Å andra sidan kan på goda grunder hävdas att åtminstone vissa av nu antydda uppgifter icke är väl förenliga med utsökningsmyndighetens ställning. Spörsmål av nu angiven art behandlas ej i remissen.

Ovissheten om räckvidden av det föreliggande förslaget är avsevärd och detsamma gäller vilka verkningar det skulle få i praktisk tillämpning. Visserligen kan till försvar för den föreslagna ordningen anföras, att den gäller enligt den nya danska Aktieselskabsloven, efter det att tidigare möjligheterna att genom föreskrift i bolagsordningen inskränka akties överlåtbarhet synes ha varit tämligen obegränsade enligt dansk rätt. Å andra sidan har en förköpsrätt till aktier varit gällande enligt finsk rätt men enligt förarbetena till den svenska aktiebolagslagen (SOU 1971: 15 s. 160) vållat osäkerhet och svårigheter i praktiken. Det förslag till förköpsrätt som lagts fram av 1974 års bolagskommitté hänför sig till andelar i de av kommittén föreslagna andelsbolagen, och dessa andelar skulle i princip inte vara fritt överlåtbara. Något förslag som hänför sig till aktier, vilka i princip skall kunna fritt överlåtas, har inte remissbehandlats. Konsekvenserna för svensk rätts vidkommande av förslaget – särskilt med avseende på skyddet för tredje man och för omsättningen – kan därför inte anses tillfredsställande utredda. Med hänsyn härtill är lagrådet ej berett tillstyrka att förslaget nu genomföres. Lagrådet förordar därför att förevarande paragraf och även 7 §, vari föreslås en med föreliggande förslag sammanhängande jämkning, lämnas oförändrade.

7 §

Under hänvisning till vad som anförts vid 3 § förordas att förevarande paragraf lämnas oförändrad.

9 kap.

12 §

Det framstår på grund av utformningen av sista meningen i det nya fjärde stycket som oklart, om vad som sägs där syftar på närmast föregående mening eller även på första meningen i stycket. Det senare torde vara avsett. Sista meningen kan i så fall förslagsvis få följande lydelse: "Vad som sagts förut i detta stycke gäller inte, om det skulle medföra en påtaglig risk för allvarlig skada för bolaget att aktieägaren får del av uppgifter om bolagets verksamhet."

14 §

Enligt förslaget till ändring av förevarande paragraf skall, om ändring av bolagsordning avser bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse har sitt säte, länsstyrelsen i det län där bolaget före ändringen har sitt säte underrättas om ändringen. Om det skall vara någon mening med denna underrättelseskyldighet, måste reglerna utformas så att man med säkerhet vet att länsstyrelsen får del av underrättelsen. Enligt specialmotiveringen är avsikten att genom ändring i aktiebolagsförordningen skall föreskrivas skyldighet för bolaget att vid anmälan om registrering foga intyg av bolagets revisor om att länsstyrelsen har underrättats. Eftersom bestämmelsen införs för att förebygga att ändringen av bolagsordningen sker i syfte att dölja oegentligheter och alla aktiebolag inte har kvalificerad revisor, synes ett sådant intyg inte vara tillfyllest. Lämpligt synes vara att länsstyrelsen utfärdar intyg om att underrättelsen inkommit dit. Häremot invänds möjligen att detta skulle medföra ett merarbete för länsstyrelserna. Detta merarbete synes dock obetydligt i jämförelse med det arbete som krävs av länsstyrelserna för att ta del av och bedöma de inkomna underrättelserna. En sådan bedömning är självfallet nödvändig, om det skall vara någon mening med hela arrangemanget. Eftersom anmälan för registrering skall ges in genast och det kan dröja några dagar innan bolaget får länsstyrelsens intyg om underrättelsen, torde detta intyg få ges in i efterskott, något som emellertid inte synes medföra olägenheter av betydelse. Vad nu anförts synes inte behöva föranleda några ändringar i den föreslagna lagtexten. Erforderliga föreskrifter kan meddelas i aktiebolagsförordningen.

13 kap.

2 §

Enligt 9 kap. 5 § aktiebolagslagen skall på ordinarie bolagsstämma, som skall hållas sex månader efter utgången av varje räkenskapsår, beslut fattas om fastställelse av balansräkningen för räkenskapsåret. Understiger enligt denna balansräkning bolagets egna kapital en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet, föreligger enligt förevarande paragraf likvidationsanledning. Vid tiden för stämman kan emellertid bolagets ställning ha förbätt-

rats och om då bolagets egna kapital uppgår till minst hälften av det registrerade aktiekapitalet, har anledning till tvångslikvidation bortfallit. Såsom framgår av motiveringen till den i förevarande paragrafs första stycke andra meningen – tredje meningen i den nya lydelsen – föreslagna ändringen skall frågan om bolagets ställning vid tiden för stämman bedömas på grundval av en denna tidpunkt avseende balansräkning, som godkännes. Att detta är fallet skulle enligt lagrådets uppfattning – inte minst med hänsyn till att i meningen talas om ordinarie bolagsstämma och till att tanken då förs till balansräkningen för senaste räkenskapsår vilken ju skall behandlas på stämman – tydligare framgå om det uttryckligen angives att godkännandet skall avse "balansräkning avseende ställningen vid tiden för stämman".

Övergångsbestämmelserna

Punkt 2

Övergångsbestämmelsen under punkt 2 syftar till att vissa bolag, 50/50-bolagen, som enligt hittills gällande ordning torde ha ansetts som moderbolag till viss juridisk person, efter nya lagens ikraftträdande inte längre skall ha denna ställning. Denna stadgandets innebörd skulle enligt lagrådets mening klarare framgå, om bestämmelsen får denna lydelse: "Ett aktiebolag, som före ikraftträdande av denna lag har fått ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, skall inte i vidare mån än som följer av 1 kap. 2 § i dess nya lydelse anses vara moderbolag till den juridiska personen."

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-03-27

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Mundebo, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelsohn, Danell, Petri

Föredragande: statsrådet Winberg

Proposition med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande[1] över förslag till
1. lag om handelsbolag och enkla bolag,
2. lag om årsredovisning m. m. i vissa företag,
3. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385).
Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag

1 kap. 3 §

Som framgår av remissprotokollet är avsikten att det skall föreligga ett enkelt bolag om två eller flera har avtalat att i bolag utöva verksamhet som anges i 1 § andra stycket. Jag håller emellertid med om att detta förhållande framgår tydligare, om förevarande paragraf får den av lagrådet föreslagna lydelsen. Jag tillstyrker därför lagrådets förslag till lagtext.

2 kap. 2 §

Vad lagrådet har anfört i anslutning till förevarande paragraf kommer jag att behandla vid 21 §.

2 kap. 9–11 §§

Jag tillstyrker med en mindre jämkning att 9 § ges den lydelse som lagrådet har föreslagit. Vidare bör i tydlighetens intresse 10 och 11 §§ ändras i enlighet med lagrådsförslaget.

[1] Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 31 januari 1980.

2 kap. 20 §

Jag ansluter mig till lagrådets uttalanden vid denna paragraf.

2 kap. 21 §

Första stycket av förevarande paragraf i det remitterade förslaget reglerar rättsställningen för den till vilken en bolagsman utan de övriga delägarnas samtycke har överlåtit sin andel och för den till vilken en andel har övergått genom försäljning efter utmätning. Lagrådet har föreslagit att första stycket utformas så att det även täcker andra fall då en bolagsmans andel övergår till någon utan de övriga bolagsmännens samtycke. Jag ansluter mig till vad lagrådet har anfört och tillstyrker i allt väsentligt att första stycket ges den lydelse som lagrådet har föreslagit.

Jag delar lagrådets uppfattning att reglerna om förköp i förevarande paragraf bör utgå. Angående skälen för min ståndpunkt får jag hänvisa till vad jag anför i anledning av lagrådets yttrande över förslaget till ändring i 3 kap. 3 § aktiebolagslagen.

2 kap. 24 §

En av lagrådets ledamöter har föreslagit att bolagsavtal som träffas för en bolagsmans livstid skall, såsom fallet är enligt gällande rätt, jämställas med avtal som träffas för obestämd tid.

För min del vidhåller jag den ståndpunkt som jag har intagit i denna fråga enligt remissprotokollet. Jag anser alltså att livstidsavtal i princip bör godtas.

2 kap. 28 §

Jag tillstyrker lagrådets förslag till ändrad lydelse av förevarande paragraf.

2 kap. 32 §

Som jag har framhållit i prop. 1979/80: 119 anser jag att den föreslagna lagen om kallelse på okända borgenärer inte bör innehålla några regler beträffande handelsbolag utan att en bestämmelse i ämnet i stället bör tas in i förevarande lag. Jag har inget att erinra mot lagrådets förslag till lydelse av bestämmelsen. Jag delar också lagrådets uppfattning att bestämmelsen lämpligen kan fogas in som ett tredje stycke i förevarande paragraf.

2 kap. 34 §

32 § i det remitterade förslaget innehåller inte någon hänvisning till 7 och 9 §§. Detta innebär att en bolagsman under likvidationen, även om denna skulle dra ut på tiden, inte har rätt att årsvis få ut ränta, arvode eller vinst. Han får i stället vänta till det slutliga skiftet. Bolagsmännen kan emellertid genom ett uttryckligt eller konkludent avtal komma överens om en annan ordning.

En av lagrådets ledamöter har föreslagit att det till 34 § första stycket skall fogas en regel av innehåll att om rörelsen i ett handelsbolag som är i likvidation fortsätts under längre tid än ett räkenskapsår bestämmelserna i 7 och 9 §§ skall gälla, såvida inte annat har avtalats.

För min del finner jag inte skäl att frångå den ståndpunkt som jag har intagit i remissprotokollet. Denna ståndpunkt, som överensstämmer med gällande rätt och med vad kommittén har föreslagit, har inte mött någon kritik under remissbehandlingen av kommitténs betänkande. Jag vill i detta sammanhang också framhålla att likvidationsförfarandet i ett handelsbolag vanligtvis torde vara avslutat inom loppet av ett räkenskapsår.

2 kap. 35 §

Jag tillstyrker lagrådets förslag till ändrad lydelse av paragrafen.

2 kap. 37 §

Jag ansluter mig till lagrådets uttalanden vid förevarande paragraf. Jag föreslår att fjärde stycket inleds med en allmän bestämmelse om att likvidator inte får vara omyndig eller i konkurs. Detta föranleder att den föreslagna andra meningen i stycket utgår och att en följdändring görs i femte stycket.

2 kap. 41, 43 och 44 §§ samt 4 kap. 2, 6 och 7 §§

Jag ansluter mig till lagrådets uttalanden vid förevarande paragrafer och tillstyrker lagrådets förslag till lagtext.

Övergångsbestämmelserna

Jag tillstyrker lagrådets förslag till ändrad lydelse och komplettering av övergångsbestämmelserna.

Förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag

1 kap. 1 §

Jag ansluter mig till vad lagrådet vid förevarande paragraf har anfört om tolkningen av begreppet koncern i förevarande lag.

En av lagrådets ledamöter har föreslagit att en ändring görs i 12 § femte stycket bokföringslagen för att markera att koncernbegreppet i fortsättningen kommer att ha en annan innebörd i sistnämnda lagrum än som förutsattes vid dess tillkomst.

Enligt min uppfattning framgår det klart av remissprotokollet att avsikten är att koncernbegreppet i 12 § femte stycket bokföringslagen i fortsättningen skall innefatta inte bara det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet utan även det koncernbegrepp som nu föreslås. Jag anser inte att det är erforderligt att särskilt markera detta förhållande genom en ändring i bokföringslagen.

Av remissprotokollet framgår också att koncernbegreppet i förevarande lagförslag utformats på basis av rent redovisningsrättsliga överväganden. Det är därför inte givet att samma koncernbegrepp skall tillämpas inom arbetsrätten utan den frågan får, i avvaktan på resultatet av pågående utredningsarbete, avgöras i varje särskilt fall för sig.

Jag vill i detta sammanhang erinra om att regeringen den 28 februari 1980 har beslutat om en lagrådsremiss med förslag till nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m. Även den lagrådsremissen innehåller ett på basis av redovisningsrättsliga överväganden utformat koncernbegrepp. Avsikten är att också detta koncernbegrepp skall innefattas under begreppet koncern i 12 § femte stycket bokföringslagen.

2 kap. 1 §

Jag ansluter mig till vad lagrådet har anfört om tolkningen av första stycket punkten 3 i förevarande paragraf. Skyldighet att avge årsredovisning till följd av bestämmelserna i denna punkt inträder alltså först för räkenskapsåret efter det att balansräkningarna för de två närmast föregående räkenskapsåren har upptagit nettovärdet på tillgångarna till mer än 1 000 basbelopp.

Vad därefter gäller första stycket punkten 4 delar jag lagrådets uppfattning att det i denna punkt endast föreskrivs en skyldighet som i själva verket redan föreligger enligt punkten 2. Jag är inte beredd att nu föreslå en utvidgning av skyldigheten att avge koncernredovisning utöver vad som följer av 3 kap. 1 § i det remitterade förslaget. Jag förordar därför att punkten 4 i första stycket av förevarande paragraf får utgå.

2 kap. 2 §

Jag tillstyrker att paragrafen kompletteras med en bestämmelse om att årsredovisningen senast sex månader efter räkenskapsårets utgång skall hållas tillgänglig hos den redovisningsskyldige för envar som vill ta kännedom om den.

2 kap. 4 §

I anslutning till förevarande paragraf har lagrådet förordat att någon ansökningsavgift inte skall behöva erläggas, om en enskild begär att en avskrift av årsredovisningen skall infordras av länsstyrelsen.

Efter samråd med chefen för budgetdepartementet ansluter jag mig till lagrådets uppfattning. Jag vidhåller således inte längre att den enskilde bör vara skyldig att erlägga en ansökningsavgift, om han vill att länsstyrelsen i enlighet med bestämmelserna i denna lag skall infordra en avskrift av en årsredovisning eller någon annan handling.

2 kap. 7 §

Jag tillstyrker lagrådets förslag till ändrad lydelse av paragrafens sista stycke.

3 kap. 1 §

I fråga om mitt ställningstagande till vad lagrådet har anfört om denna paragraf får jag hänvisa till vad jag yttrat i anslutning till 2 kap. 1 §.

4 kap. 1 och 3 §§

Jag delar lagrådets uppfattning att 1 § första stycket bör kunna ändras så att den årsredovisningsskyldige blir oförhindrad att låta annan utse samtliga revisorer. I konsekvens härmed bör även 1 § andra stycket och 3 § första stycket ändras i enlighet med lagrådets förslag.

Jag ansluter mig även till lagrådets uttalanden i övrigt vid förevarande paragrafer.

4 kap. 12 §

Jag tillstyrker lagrådets förslag till ändrad lydelse av paragrafen.

4 kap. 13 §

Jag ansluter mig till lagrådets uttalanden vid förevarande paragraf och tillstyrker lagrådets förslag till komplettering av lagtexten.

Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen

3 kap. 3 §

Paragrafen innehåller f. n. bestämmelser om den lösningsrätt vid en akties övergång till en ny ägare som får föreskrivas i bolagsordningen. I remissprotokollet föreslås att paragrafen kompletteras med bestämmelser som tillåter förbehåll om förköpsrätt, dvs. förbud för en aktieägare att överlåta sina aktier innan han har erbjudit dem till de övriga aktieägarna eller någon annan.

Lagrådet har riktat flera invändningar mot det remitterade förslaget. Kritiken går i huvudsak ut på att olika spörsmål som aktualiseras av de föreslagna bestämmelserna inte har blivit tillräckligt belysta. Lagrådet föreslår därför att förevarande paragraf lämnas oförändrad.

Bakgrunden till de föreslagna bestämmelserna om förköpsrätt till aktier är att delägarkretsen i ett mindre företag bättre än nu skall kunna kontrolleras. Förslaget ansluter i den delen till vad bolagskommittén i betänkandet SOU 1978: 66 föreslog i fråga om andelar i andelsbolag. Jag kan emellertid hålla med lagrådet om att vissa frågor som uppkommer om det införs en möjlighet till förköpsklausuler beträffande aktier kan behöva utredas ytterligare. Jag vill därför inte motsätta mig att förevarande paragraf f. n. lämnas oförändrad. Frågan om hur delägarkretsen i mindre aktiebolag skall kunna kontrolleras är emellertid viktig. Det finns därför anledning att återkomma till denna fråga senare.

3 kap. 7 §

De ändringar som har föreslagits i denna paragraf hänger samman med ändringarna i 3 kap. 3 §. Under hänvisning till vad som har anförts där förordar jag att förevarande paragraf lämnas oförändrad.

9 kap. 12 §

Jag tillstyrker lagrådets förslag till ändrad lydelse av förevarande paragraf.

9 kap. 14 §

I förevarande paragraf föreslås att, om ändring av bolagsordningen avser bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse har sitt säte, länsstyrelsen i det län där bolaget före ändringen har sitt säte genast skall underrättas om ändringen. I remissprotokollet har jag framhållit att det i ett tillägg till 17 § aktiebolagsförordningen bör föreskrivas att bolaget till registreringsmyndigheten skall ge in ett intyg om att länsstyrelsen har underrättats om ändringen och att uppgiften att utfärda ett sådant intyg lämpligen kan anförtros åt bolagets revisor.

Lagrådet, som inte har haft något att erinra mot utformningen av förevarande paragraf, har riktat invändningar mot den tilltänkta utformningen av aktiebolagsförordningen. Enligt lagrådet bör länsstyrelsen utfärda ett intyg om att underrättelsen har kommit in dit.

Frågan om hur aktiebolagsförordningen bör utformas får övervägas ytterligare med anledning av vad lagrådet har anfört. Jag vill emellertid i detta sammanhang framhålla att den av lagrådet förordade lösningen, såsom lagrådet också har påpekat, innebär att intyget får ges in till registreringsmyndigheten i efterskott. Enligt min mening är det emellertid för att underlätta registreringsmyndighetens handläggning av största vikt att den på en gång får tillgång till de handlingar som behövs vid anmälan för registrering enligt sista stycket i förevarande paragraf. Förutsättningar för en sådan ordning ges med den av mig angivna lösningen.

Jag har i denna fråga samrått med chefen för handelsdepartementet.

13 kap. 2 §

Även jag anser att första stycket bör förtydligas. Jag tillstyrker alltså lagrådets förslag att orden "avseende ställningen vid tiden för stämman" skjuts in efter ordet "balansräkning".

Övergångsbestämmelserna

Jag tillstyrker lagrådets förslag till ändrad lydelse av övergångsbestämmelserna under punkten 2.

Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att
antaga de av lagrådet granskade förslagen med vidtagna ändringar.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionen ... 1
Propositionens huvudsakliga innehåll ... 1
Lagförslag ... 3
1. Lag om handelsbolag och enkla bolag ... 3
2. Lag om årsredovisning m. m. i vissa företag ... 12
3. Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385) ... 21
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 31 januari 1980 ... 31
1 Inledning ... 31
2 Allmän motivering ... 33
2.1 Allmänna synpunkter ... 33
2.2 Handelsbolag och enkla bolag ... 35
2.2.1 Gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag ... 35
2.2.2 Kommanditbolag ... 42
2.2.3 Styrelse i handelsbolag ... 44
2.2.4 Särbestämmelser i övrigt för större handelsbolag ... 46
2.2.5 Formkrav vid bildande av handelsbolag ... 48
2.2.6 Handelsbolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter ... 49
2.2.7 Handelsbolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man ... 52
2.2.8 Likvidition och upplösning ... 53
2.2.9 Enkla bolag ... 56
2.3 Årsredovisning, revision och koncerner ... 57
2.3.1 Årsredovisning ... 57
2.3.2 Revision ... 63
2.3.3 Koncerner med över- och underordnade företag ... 65
2.3.4 S. k. sidoordnade koncerner ... 69
2.4 S. k. 50/50-bolag m. m. ... 71
2.4.1 50/50-bolag i aktiebolagsrätten ... 71
2.4.2 50/50-bolag i arbetsrätten ... 74
2.4.3 S. k. intresseföretag ... 77
2.5 Revisorernas verksamhet (BRÅ PM 1978: 2) ... 78
2.5.1 Allmänna synpunkter ... 78
2.5.2 Revisors kompetens ... 79
2.5.3 Registrering av revisor ... 80
2.5.4 Beteckning på revisors verksamhet ... 81
2.5.5 Revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet ... 82
2.5.6 Etiska regler ... 84
2.6 Förstärkt skydd för det bundna aktiekapitalet (BRÅ PM 1979: 5) ... 85
2.6.1 Allmänna synpunkter ... 85
2.6.2 Likvidation ... 86
2.6.3 Kvalificerad revisor m. m. ... 88
2.6.4 Byte av firma och säte ... 90
2.6.5 Byte av styrelse m. m. ... 92
2.6.6 Låneförbudet ... 93
2.6.7 Vilande bolag och skrivbordsbolag ... 94
2.7 Nyemission av aktier till underkurs m. m. ... 95
2.8 Särskilda regler för de mindre aktiebolagen ... 103
2.9 Ikraftträdande ... 107

3 Upprättade lagförslag 107
4 Specialmotivering 107
4.1 Förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag 107
4.2 Förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag 147
4.3 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen 174
5 Hemställan 188
6 Beslut 188

Bilaga 1–12 (se bilagedel)
Bilaga 13 De remitterade förslagen (bilagan har uteslutits här)
Utdrag av lagrådets protokoll den 18 mars 1980 189
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 27 mars 1980 .. 208

Norstedts Tryckeri, Stockholm 1980

Bilaga 1

Kommitténs sammanfattning av sitt betänkande (SOU 1978: 67)

Betänkandet innehåller förslag till ny lag om handelsbolag och enkla bolag samt förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner.

Förslaget till ny lag om handelsbolag och enkla bolag överensstämmer i många avseenden med gällande rätt.

Enligt doktrin och praxis är ett bolag ett på avtal grundat rättsförhållande mellan två eller flera personer, varigenom dessa åtar sig att verka för ett gemensamt ändamål. Kommittén finner det emellertid olämpligt att i lagtext definiera bolagsbegreppet. Så har inte heller skett i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag (BL).

Något större praktiskt behov av det enkla bolaget i dess nuvarande utformning anser inte kommittén föreligga. De handelsbolagsrättsliga huvudprinciperna – rättssubjektivitet för bolaget och solidariskt ansvar för delägarna gentemot bolagsborgenärerna – befrämjar krediten och torde således vara lämpliga för bolag som idkar näring. Eftersom bokföringslagen (1976: 125) (BFL) i princip omfattar alla näringsidkare är det därför enligt kommitténs mening ändamålsenligt att anknyta handelsbolagsbegreppet till bokföringsskyldighet enligt BFL och att sålunda föreskriva att handelsbolag föreligger, om två eller flera avtalat att i bolag utöva verksamhet som medför bokföringsplikt enligt BFL. Kommittén anser inte att det finns skäl att uppställa krav på gemensam firma för att handelsbolag skall anses föreligga. Kommitténs förslag till definition av begreppet handelsbolag innebär att det enkla bolaget endast kommer till användning då fysiska personer avtalat att i bolag driva jordbruk eller skogsbruk eller uthyrning som inte är underkastad bokföringsplikt eller då fråga är om icke näringsidkande verksamhet. Genom införande i handelsregister övergår enkelt bolag till att bli handelsbolag.

Kommittén anser inte att tillräckliga skäl föreligger för att i lag uppställa krav på skriftligt bolagsavtal.

Kommittén anser att den nuvarande regeln om delad förvaltningsrätt och vetorätt i handelsbolag bör behållas. Kommittén föreslår en uttrycklig lagregel om att förvaltningsberättigad bolagsman skall äga att till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål använda tillgång som i förhållande till bolagets ställning är av ringa betydelse. I en ny bolagslag bör enligt kommitténs mening föreskrivas att arvode skall utgå till handelsbolagsman som deltar i förvaltningen även om avtal om arvode inte träffats. Ränta på i bolaget insatt kapital bör avräknas enligt räntelagens (1975: 635) regler om avkastningsränta. Vidare bör införas en lagregel om att under bolagets bestånd bolagsman ej äger mot annan bolagsman personligen göra gällande fordran på grund av kostnad för bolagets räkning, fordran på förvaltningsarvode eller fordran på ränta på insats. Föreskriften i 7 § BL om bolagsmans rätt att granska bolagets räkenskaper och i övrigt taga kännedom om bolagets angelägenheter bör i framtiden vara tvingande då det gäller bolagsman som har obegränsat personligt ansvar för bolagets förbindelser. Efter mönster av aktiebolagslagen (1975: 1385) (ABL) föreslår kommittén införande av en regel som möjliggör jämkning av bolagsmans skadeståndsskyldighet mot handelsbolag. Kommittén föreslår även en precisering av

utgångspunkten för den i 15 § andra stycket BL angivna ettåriga preskriptionstiden och att preskriptionstiden, efter mönster av aktiebolagsrätten, utsträcks till tre år då i årsbokslut eller eljest till bolagsmännen ej lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter angående beslut eller åtgärd varpå talan grundas. Liksom fallet är i gällande rätt bör de nu angivna preskriptionsreglerna ej gälla talan som grundas på brott.

Kommittén anser att det skulle innebära en onödig byråkratisering av regelsystemet att i en ny handelsbolagslag införa bestämmelser om förbud mot självkontrahering. Enligt kommitténs mening bör 16 § andra och tredje stycket BL om verkan av att bolagsman överskrider sin befogenhet ersättas med en bestämmelse av innehåll att har bolagsman som företagit rättshandling för bolaget överskridit sin befogenhet, är rättshandlingen inte gällande mot bolaget om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller bort inse att befogenheten överskreds. En framtida motsvarighet till 18 § BL om meddelande och återkallelse av prokura bör vara dispositiv. 22 § BL om kvittning m. m. framstår för kommittén som överflödig.

Enligt kommitténs uppfattning bör lagstiftaren söka underlätta genomförande av sådana avtal som föreskriver utträde ur handelsbolag där likvidation eljest skulle ha skett. Kommittén anser därför att avtal om utträde, där likvidation eljest skulle ha skett, bör äga giltighet även om grunden för utlösandet inte angivits i avtalet. Kommittén anser vidare att uteslutning av bolagsman, trots avsaknad av avtal härom, bör kunna ske under följande förutsättningar. Ett likvidationsfaktum skall kunna hänföras till den bolagsman om vars uteslutning det är fråga. Alla de övriga bolagsmännen skall kräva uteslutning i stället för likvidation. Den avgående bolagsmannen skall erhålla ett lösenbelopp motsvarande vad han skulle ha erhållit om bolaget i stället gått i likvidation. Därjämte måste man enligt kommitténs mening kräva att den avgående bolagsmannen får rätt till säkerhet för att hans personliga ansvar för bolagets skulder inte tas i anspråk i större utsträckning än som kunde antagas ha blivit avtalat mellan bolagsmännen eller bestämt av likvidator om i stället bolagsskifte ägt rum. Anledning att göra bestämmelsen om bolagsmans uteslutning tvingande föreligger inte. Möjligheterna att arbeta med enmanshandelsbolag bör begränsas genom en föreskrift om att bolaget skall anses ha trätt i likvidation senast sex månader efter det att bolagsmännens antal nedgått till en och att efter likvidationstillståndets inträde avvecklingsändamålet skall utgöra en i princip tvingande begränsning av ägarens rätt att vidtaga rättshandlingar för bolagets räkning.

Kommittén anser att bolagsavtal på livstid i princip bör godtagas. Även i framtiden bör enligt kommitténs uppfattning omedelbar uppsägning av ett bolagsavtal kunna ske om det brister i en väsentlig förutsättning för bolagets bestånd. Kommittén anser emellertid inte att man i en framtida motsvarighet till 27 § BL bör exemplifiera uppsägningsgrunderna. Liksom enligt gällande rätt bör, om ej annat avtalats mellan bolagsmännen, endast ett ombud eller en ställföreträdare äga företräda dödsbo efter bolagsman under bolagets likvidation. Under likvidation som handhas av bolagsmännen bör, oavsett vad som dessförinnan enligt avtal gällde, alla bolagsmännens medverkan erfordras för förvaltningsåtgärder. Under likvidationen bör bolagets rörelse få fortsättas om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skäligt rådrum för att skaffa sig ny anställning. Kommittén anser inte att det är lämpligt med särskild klanderfrist då bolagsmännen själva förrättat skiftet. I fråga om skifte som verkställs av särskilt förordnad likvidator anser kommittén att den nuva-

rande klanderfristen bör förkortas från ett år till tre månader. Klanderfristen bör räknas för varje bolagsman från det han fick del av skifteshandlingen. Redan det av kommittén föreslagna sättet att bestämma klanderfristens utgångspunkt gör det önskvärt att av likvidator förrättat skifte får skriftlig form. Även då skifte förrättas av bolagsmännen själva talar starka skäl för skriftlig form. Kommittén föreslår därför en lagföreskrift om att skifte skall ha skriftlig form. Avsaknad av skriftlig form bör leda till att skiftet blir ogiltigt. I en ny bolagslag bör uttryckligen anges att klandertalan skall riktas mot de övriga bolagsmännen.

Kommanditbolaget är en bolagsform som sedan länge förekommer i hela Västerlandet. Att för framtiden förbjuda kommanditbolaget i vårt land utgör därför ett avsteg från vad som gäller internationellt. Det kan enligt kommitténs mening inte uteslutas att kommanditbolaget har betydelse då det gäller småföretagsamhetens kapitalförsörjning. Enligt kommitténs mening bör därför denna bolagsform vara tillåten även i framtiden. För att en viss kreditbas skall säkras för kommanditbolaget bör endast fysisk person och aktiebolag kunna komma i fråga som komplementärer. Kommittén har vidare funnit att förbud för aktiebolag att vara komplementär kan bidraga till att förhindra att kommanditbolaget utnyttjas för skatteflykt. Kommittén intar därför den ståndpunkten att i princip endast fysisk person bör tillåtas som komplementär. I speciella undantagsfall kan det dock framstå som obilligt att aktiebolag inte får vara komplementär. Efter dispens av länsstyrelse bör därför aktiebolag tillåtas som komplementär. Kommittén anser att man i en framtida bolagslag bör föreskriva att kommanditdelägaren, vid krav från bolagsborgenärs sida eller då han eljest skall fullgöra sin insatsskyldighet, blir skyldig att betala beloppet, inte direkt till bolagsborgenär utan till bolaget. Om inbetalning av beloppet sker till bolaget torde nämligen konkurslagens återvinningsregler möjliggöra en mera rättvis fördelning av beloppet mellan borgenärerna. Kommittén anser inte att det föreligger tillräckliga skäl att i lag uppställa minimigränser för de insatser som skall göras av kommanditdelägare. Kommittén föreslår att den nya lagen skall innehålla en regel som innebär att kommanditdelägare inte skall behöva riskera att få taga på sig en förlustandel som överstiger insatsen. Kommittén föreslår att en kommanditdelägares död normalt inte skall utgöra likvidationsanledning.

Kommitténs bestämning av begreppet handelsbolag innebär en avsevärd inskränkning av användningsområdet för enkelt bolag. Även enligt kommitténs begreppsbestämning kan dock ett enkelt bolag förekomma – utöver då fysiska personer avtalat att i bolag driva jordbruk eller skogsbruk eller uthyrning som inte är underkastad bokföringsplikt – om den utövade verksamheten inte är av ekonomisk art eller om bolagets verksamhet visserligen är av ekonomisk art men saknar yrkesmässighet. De handelsbolagsrättsliga reglerna om bolagsmännens inbördes rättsförhållanden, om bolagsborgenärernas företräde till bolagsförmögenheten och om bolagsmännens solidariska ansvar för bolagsskulderna har utformats med tanke på näringsidkande bolag. Reglerna torde ofta var olämpliga för icke näringsidkande företag. Även i framtiden synes det därför vara behov av särskilda regler om enkla bolag. Dessa regler kan i stor utsträckning få överensstämma med de regler om enkla bolag som nu finns i BL. Kommittén håller fast vid BL:s utgångspunkt att det enkla bolaget endast innefattar ett obligationsrättsligt förhållande mellan bolagsmännen. Det finns inte skäl att i en framtida motsvarighet till 50 § BL föreskriva att användandet av kollektivbenämning som innehåller personnamn skall medföra solida-

riskt ansvar för de bolagsmän i enkelt bolag som godtagit användandet. En framtida motsvarighet till 50 § BL bör vidare stadga att solidariskt ansvar inte inträder om det visas att medkontrahent trots vilseledande kollektivbenämning insett eller bort inse att han ingick avtal med bolagsman i enkelt bolag. Med kommitténs bestämning av begreppet handelsbolag blir bestämmelsen i 51 § BL om solidariskt ansvar i vissa enkla bolag överflödig. Såsom ovan anförts kommer även i framtiden enkelt bolag att föreligga om två eller flera fysiska personer avtalat att i bolag driva jordbruk eller skogsbruk eller sådan uthyrning som inte är underkastad bokföringsplikt. Det kan inte uteslutas att delägarna i ett sådant enkelt bolag kan ha ett legitimt önskemål att få bolaget underkastat det handelsbolagsrättsliga regelsystemet. Även i framtiden bör därför enkelt bolag kunna övergå till att bli handelsbolag genom att registreras i handelsregistret. Därigenom vinnes också den fördelen att registreringsmyndigheten vid prövning av registreringsansökningen inte behöver ta ställning till huruvida fråga är om handelsbolag eller enkelt bolag.

Kommittén har inte funnit skäl att förbjuda användningen av handelsbolag för verksamhet i större skala. Ej heller har kommittén i fråga om sådana bolag ansett sig böra föreslå regler som begränsar avtalsfriheten då det gäller insatser, fördelning av årsresultatet eller rätten att taga lån från bolaget.

För att skapa förutsättningar för tillämpning av bestämmelserna i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar (LSA) även på anställda i handelsbolag anser kommittén att styrelse skall finnas i handelsbolag som inte är moderföretag och som under det senast förflutna räkenskapsåret här i landet har sysselsatt i genomsnitt minst 25 arbetstagare. Vad nu sagts bör äga motsvarande tillämpning på handelsbolag som är moderföretag, varvid antalet arbetstagare skall avse koncernen i dess helhet. Har skyldighet att ha styrelse inträtt bör inte skyldigheten att ha styrelse upphöra om därefter antalet anställda underskrider 25. Vid utformningen av reglerna om styrelse beaktar kommittén att obegränsat personligen ansvariga bolagsmän har ett mycket starkt intresse av att förvaltningsbeslut inte fattas mot deras vilja. Kommittén föreslår därför att i styrelsen skall ingå, utöver anställda, de bolagsmän som hade förvaltningsrätt i bolaget vid den tidpunkt då skyldighet att inrätta styrelse inträdde samt att varje obegränsat personligen ansvarig bolagsman som ingår i styrelsen skall ha rätt att inlägga veto mot av majoriteten fattat beslut. Reglerna i övrigt om styrelse har kommittén i stort sett utformat efter mönster av 8 kap. ABL. Frågorna om vilka personer (utöver anställda) som skall ingå i styrelsen, med vilken röstmajoritet beslut i styrelsen skall fattas samt i vad mån vetorätt skall föreligga kan även regleras i bolagsavtal. Kommittén finner ej tillräckliga skäl föreligga att föreslå införande av lagregler om skyldighet att utse verkställande direktör i större handelsbolag. Styrelsen bör svara för bolagets organisation och förvaltning. Dock bör bolagsman som hade förvaltningsrätt då skyldigheten att inrätta styrelse uppkom, äga handha den löpande förvaltningen. Om samtliga bolagsmän går med på det bör styrelsen i stället kunna anförtro den löpande förvaltningen åt någon som inte är bolagsman med rätt att handha den löpande förvaltningen. Om handelsbolag, för vilket skyldighet att ha styrelse föreligger, träder i likvidation bör likvidationen alltid verkställas av en eller flera likvidatorer.

Förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner, som avser andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar, saknar motsvarighet i gällande rätt.

Lagförslagets första kapitel behandlar frågor om årsredovisning. I enlighet med den terminologi som används inom aktiebolagsrätten avser kommittén med årsbokslut en officiell men inte offentlig redovisning och med årsredovisning en offentlig redovisning. Kommittén föreslår att den som enligt BFL har att upprätta årsbokslut också skall vara skyldig att upprätta årsredovisning om under räkenskapsåret i medeltal minst tio anställda sysselsatts i företaget eller om företaget ingår i koncern för vilken koncernredovisning skall avges. Kommittén har funnit det lämpligast med en publicitetsregel av innehåll att den årsredovisningsskyldige åläggs att efter anmodan av länsstyrelsen dit insända avskrift av årsredovisningshandlingarna. För att publiciteten skall tryggas föreslås länsstyrelsen bli skyldig att infordra avskrift av årsredovisningen på begäran av envar. Om för ett företag tillgångarnas nettovärde enligt balansräkningar för de två närmast föregående räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp för den sista månaden av respektive räkenskapsår (även om antalet anställda skulle understiga tio) eller om för ett företag antalet anställda under var och ett av de två närmast föregående räkenskapsåren i medeltal överstigit 200 eller om ett företag ingår i koncern av sådan storlek som sagts nu föreslår kommittén att avskrift av årsredovisningen utan särskild anmaning insändes till länsstyrelsen. Årsredovisningen består av resultaträkning och balansräkning. Kommittén har funnit att årsredovisningen i stort sett bör ha samma innehåll som årsbokslutet. Den i BFL föreskrivna skyldigheten att till årsbokslut foga sammanställning över privata tillgångar och skulder bör dock inte äga tillämpning på årsredovisning. Vidare bör dispens kunna meddelas från skyldighet att öppet redovisa bruttoomsättningssumman. I kommitténs lagförslag föreslås en vidgad redovisningsplikt i vissa avseenden för sådana större årsredovisningsskyldiga företag som angivits ovan. Den vidgade redovisningsskyldigheten gäller i följande avseenden: Lagerreservens storlek och förändringar i denna skall särskilt uppges. Finansieringsanalys skall avges. För vissa anläggningstillgångar skall redovisning ske av deras anskaffningskostnad. Uppgifter om fastigheters taxeringsvärden skall lämnas. Särskild redovisning skall lämnas av bruttoresultatet för varje rörelsegren som drives väsentligen oberoende av andra rörelsegrenar. – Det föreslås vidare att i årsredovisningarna för ovan angivna större företag och företag som ingår i ovan angivna större koncerner resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår skall återges. För ovan angivna större företag och moderföretag i ovan angivna större koncerner uppställs krav på delårsrapporter.

Lagförslagets andra kapitel behandlar frågor om revision. Kommittén föreslår att kretsen av revisionsskyldiga företag får sammanfalla med den krets av företag som enligt kommitténs förslag bör avge årsredovisning.

Om för ett företag tillgångarnas nettovärde enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp för den sista månaden av respektive räkenskapsår eller om för ett företag antalet anställda under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200 eller om ett företag utgör moderföretag i koncern av sådan storlek som nu sagts föreslår kommittén att revisorn skall vara auktoriserad. Föreskrifterna om revision i 10 kap. ABL tjänar för kommittén som förebild i fråga om kvalifikationskrav på revisor, revisorsjäv, tid för revisoruppdrag, ingripande av länsstyrelsen i vissa fall då revisor inte vederbörligen utsetts eller då revisor är obehörig samt i fråga om omfattningen av revisors granskningsuppgift och sättet för genomförande av denna uppgift. För de företagsformer som det här gäller anser inte kommittén att det är erforderligt

att efter mönster av ABL föreskriva att en minoritet skall ha möjlighet att genom länsstyrelse få minoritetsrevisor eller granskare utsedd. Revisionsberättelsen bör offentliggöras i samma ordning som årsredovisningen.

Lagförslagets tredje kapitel behandlar frågor om koncerner. Med koncern avses här först och främst företagskombination i vilken moderföretaget är enskild firma med skyldighet att upprätta årsbokslut, eller annan bokföringspliktig juridisk person än aktiebolag eller ekonomisk förening. Om koncernen under det senast förflutna räkenskapsåret sysselsatt i medeltal minst tio anställda föreslår kommittén att koncernredovisning skall avges. Koncernredovisningsreglerna har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med koncernredovisningsreglerna i ABL. Det föreslås att i moderföretag för varje räkenskapsår skall avges koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Senast sex månader efter utgången av moderföretagets räkenskapsår skall moderföretaget insända avskrift av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till den länsstyrelse där moderföretaget registreras.

Har fysisk eller juridisk person, som inte är skyldig att upprätta årsbokslut enligt BFL, under sin gemensamma ledning och ett bestämmande inflytande över två eller flera bokföringsskyldiga juridiska personer bildar dessa juridiska personer enligt den av kommittén föreslagna terminologin en sidoordnad koncern. Den fysiska eller juridiska person som har det bestämmande inflytandet över företagen i den sidoordnade koncernen och under vars gemensamma ledning företagen står föreslås bli skyldig att avge koncernredovisning om den sidoordnade koncernen under det senast förflutna räkenskapsåret sysselsatt i medeltal minst tio anställda. I likhet med vad kommittén föreslår i fråga om övriga koncerner bör koncernredovisning för sidoordnad koncern bli föremål för revision. Koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse för sidoordnad koncern bör insändas till patent- och registreringsverket.

Lagförslagets fjärde och sista kapitel innehåller bestämmelser om föreläggande och utdömande av vite samt om talan mot myndighets beslut.

I 4 § handelsregisterlagen (1974: 157) föreslås bli införd en föreskrift av innehåll att handelsregistret skall innehålla uppgift angående vem som är styrelseledamot och vem som handhar den löpande förvaltningen, om styrelse tillsatts på grund av 5 kap. förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag.

I bilagan till expeditionskungörelsen (1964: 618) föreslås bli införd en föreskrift som innebär att enskild, på vilkens begäran länsstyrelse beslutar infordra avskrift av årsredovisning, blir skyldig att erlägga en avgift på 50 kr.

Bilaga 2

Lagförslag av kommittén (SOU 1978: 67)

Förslag till
Lag om handelsbolag och enkla bolag

Härigenom föreskrives följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Handelsbolag föreligger, om två eller flera avtalat att i bolag utöva verksamhet som medför bokföringsplikt enligt bokföringslagen (1976: 125).

Om skyldighet för handelsbolag att i ansökan om registrering lämna uppgift om bl. a. firma finns bestämmelser i handelsregisterförordningen (1974: 188). Bestämmelser om firma finns i firmalagen (1974: 156) och handelsregisterlagen (1974: 157).

2 § Kommanditbolag är handelsbolag i vilket bolagsman förbehållit sig att ej svara för bolagets förbindelser med mera än han insatt eller åtagit sig att insätta i bolaget. Sådan bolagsman kallas kommanditdelägare. Annan bolagsman i kommanditbolag kallas komplementär.

3 § Enkelt bolag föreligger, om två eller flera avtalat att i bolag utöva verksamhet som ej medför bokföringsplikt enligt bokföringslagen (1976: 125).

Enkelt bolag övergår till att bli handelsbolag genom att föras in i handelsregister.

4 § Handelsbolag men ej enkelt bolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt kan söka, kära och svara inför domstol eller annan myndighet.

5 § Denna lag är ej tillämplig på aktiebolag och partrederi.

2 kap. Handelsbolag

Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

1 § Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal. Bestämmelserna i 2–4 och 6–16 §§ tillämpas endast i den mån bolagsmännen ej avtalat annat.

2 § För att ny bolagsman skall få inträda i bolaget fordras samtycke av samtliga bolagsmän.

3 § Varje bolagsman är berättigad att vidtaga åtgärd i förvaltningen av bolagets angelägenheter, om ej förbud inlägges mot åtgärden av annan bolagsman som ej är utesluten från förvaltningen.

Åtgärd som är främmande för bolagets ändamål får vidtagas endast med samtliga bolagsmäns samtycke. Förvaltningsberättigad bolagsman äger dock att till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål använda tillgång som med hänsyn till bolagets ställning är av ringa betydelse.

Skall förvaltningen eller viss del därav på grund av avtal handhas av flera bolagsmän gemensamt, får åtgärd som ej tål uppskov vidtagas fastän bolagsman ej deltagit i gemensamt beslut om åtgärden, om bolagsmannen ej hunnit tillkallas eller om han till följd av sjukdom eller annan orsak är oförmögen att deltaga i förvaltningen av bolagets angelägenheter.

I 5 kap. finns bestämmelser om styrelse i vissa handelsbolag.

4 § Har genom bolagsavtal uppdragits åt bolagsman att handha förvaltningen eller viss del därav, får han skiljas från uppdraget eller avsäga sig detta endast om viktig grund för skiljandet eller avsägelsen föreligger.

5 § Även bolagsman som är utesluten från förvaltningen, har rätt att granska bolagets räkenskaper samt i övrigt erhålla kännedom om bolagets angelägenheter.

Den i första stycket angivna kontrollrätten får ej utövas vid någon för bolaget särskilt olämplig tid eller på något för bolaget särskilt olämpligt sätt.

6 § För varje räkenskapsår skall bolagsman tillgodoräknas dels skäligt arvode för förvaltning av bolagets angelägenheter, dels ränta på sin vid räkenskapsårets början behållna insats. Räntan skall beräknas enligt en räntefot som motsvarar det vid räkenskapsårets början gällande diskontot med ett tillägg av två procentenheter.

7 § Överskott eller brist som föreligger sedan bolagsmännen tillgodoräknats vad som tillkommer dem enligt 6 § anses som vinst eller förlust för räkenskapsåret.

8 § Vinst eller förlust fördelas mellan bolagsmännen efter huvudtalet.

Är viss grund avtalad för fördelningen endast av vinst eller endast av förlust, gäller samma grund vid fördelningen av såväl vinst som förlust.

9 § Sedan årsbokslut upprättats, är bolagsman berättigad att få ut vad som tillgodoförts honom enligt 6 eller 8 §. Om brist uppkommit i hans insats, skall dock det belopp innehållas som behövs för att fylla bristen.

10 § Vad bolagsman har rätt att lyfta för ett räkenskapsår skall läggas till hans insats, om han inte före utgången av följande räkenskapsår begagnar sig av lyftningsrätten. Insatsen får dock ej ökas därigenom utöver avtalat belopp mot annan bolagsmans bestridande.

11 § Bolagsman är ej skyldig att på begäran av de övriga bolagsmännen öka sin insats i bolaget utöver avtalat belopp.

12 § Under bolagets bestånd har bolagsman ej rätt att mot annan bolagsman göra gällande fordran på grund av kostnad för bolagets räkning, fordran på förvaltningsarvode eller fordran på ränta på insats.

13 § Har bolagsman haft nödig eller nyttig kostnad för bolagets räkning, är han berättigad till ränta på därigenom uppkommen fordran från den dag fordringen kom till. Räntan beräknas enligt 5 § räntelagen (1975: 635) för tiden fram till dess ränta skall utgå enligt 6 § räntelagen till följd av 3 eller 4 § samma lag.

Försummar bolagsman att göra avtalat tillskott eller att redovisa influtna medel, skall han betala ränta beräknad enligt 6 § räntelagen från den dag tillskottet eller redovisningen bort ske.

14 § Bolagsman som uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget vid fullgörande av sina uppgifter skall ersätta skadan. Skadeståndet kan jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån ej skadeståndsskyldigheten jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon utgivit i skadestånd får sökas åter av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

15 § Talan för bolagets räkning mot bolagsman om skadestånd på grund av beslut eller åtgärd under ett räkenskapsår skall väckas, om talan föres i bolagsmans namn, sist ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för sistnämnde bolagsman och, om talan föres i bolagets namn, sist ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för samtliga bolagsmännen.

Har tiden för talan försuttits enligt första stycket, kan likväl talan väckas, om i årsbokslut eller eljest till bolagsmännen ej lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter angående beslut eller åtgärd varpå talan grundas. Talan som avses i detta stycke kan dock ej väckas sedan tre år förflutit från utgången av det räkenskapsår då beslut eller åtgärd varpå talan grundas fattades eller vidtogs.

Utan hinder av första eller andra stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot bolagsman.

16 § Bolagsman som vill klandra årsbokslut skall väcka talan senast ett år efter det årsbokslutet blev tillgängligt för honom.

Bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man

17 § Om ej annat avtalats eller följer av 31 §, företräder var och en av bolagsmännen bolaget. Bolagsman som visat trolöshet i bolagets angelägenheter kan på talan av annan bolagsman av domstol skiljas från rätten att företräda bolaget. Domstolens avgörande får verkställas utan hinder av att det ej äger laga kraft.

18 § Har bolagsman som företagit rättshandling för bolaget överskridit sin befogenhet, är rättshandlingen ej gällande mot bolaget, om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller bort inse att befogenheten överskreds.

19 § Prokura får meddelas endast av samtliga bolagsmän i förening. Varje bolagsman som är behörig att företräda bolaget kan återkalla prokura.

Första stycket gäller ej, om annat avtalats mellan bolagsmännen.

I övrigt finns bestämmelser om prokura i prokuralagen (1974: 158).

20 § Bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser.

I bolagsmans konkurs skall utdelning för bolagsborgenärs fordran beräknas på fordringens belopp efter avdrag för vad bolagsborgenären kan få ut av bolaget.

21 § Överlåter bolagsman utan övriga bolagsmäns samtycke sin andel i bolaget till annan eller utmäts och försäljs andelen, har överlåtelsen eller försäljningen följande verkan mot bolaget. Bolagsmannens rättsinnehavare har rätt att under bolagets bestånd få ut vad bolagsmannen enligt 9 § haft rätt att lyfta och att vid bolagsskifte få ut den del av behållna tillgångar som belöper på bolagsmannen. Rättsinnehavaren har samma rätt som bolagsmannen att säga upp bolaget eller eljest kräva dess upplösning.

I bolagsavtalet kan intagas förbehåll att bolagsman eller annan skall vara berättigad att lösa rättighet som enligt första stycket övergår till ny innehavare. Förbehållet skall ange

1. vilka som är lösningsberättigade och, om lösningsrätt ej skall kunna utövas vid vissa fång, vilka slags fång som sålunda undantagits.

2. den ordning i vilken lösningsrätten tillkommer de lösningsberättigade inbördes,

3. den tid, ej överstigande två månader från anmälan hos den uppgivne lösningsberättigade om rättighets övergång, inom vilken lösningsanspråk skall framställas hos bolaget, och

4. den tid inom vilken lösen skall erläggas, vilken tid ej får överstiga en månad räknat från den tidpunkt då lösenbeloppet blev bestämt.

Skulle tillämpningen av föreskrift i bolagsavtalet rörande lösenbelopp bereda någon otillbörlig fördel, kan jämkning ske.

Om ej annat föreskrives i bolagsavtalet, prövas tvist om lösningsrätt och om lösenbeloppets storlek av tre skiljemän enligt lagen (1929: 145) om skiljemän.

Innan det visar sig att lösningsrätten ej begagnas, kan den till vilken rättigheterna enligt första stycket övergått icke utöva annan av fånget härflytande rätt gentemot bolaget än att få ut vad som under bolagets bestånd fångesmannen enligt 9 § skulle haft rätt att lyfta.

22 § Inträder ny bolagsman i bolaget, svarar han även för bolagets dessförinnan ingångna förbindelser. Bolagsman som avgår svarar ej för de bolagets förbindelser som uppkommer efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller bort känna till avgången.

23 § Om handelsbolag försättes i konkurs, kan fordran mot bolaget, trots att fordringen eljest ej är förfallen till betalning, genast göras gällande mot bolagsmännen.

Bolagets likvidation och upplösning

24 § Bolagsavtal kan träffas för bestämd eller obestämd tid eller för bolagsmans livstid.

Har handelsbolag slutits för obestämd tid, kan bolagsman uppsäga bolaget när som helst. Om ej annan uppsägningstid avtalats, skall bolaget i sådant fall träda i likvidation sex månader efter uppsägningen.

Har handelsbolag slutits för bestämd tid och fortsättes det efter utgången av den tiden, anses bolaget därefter slutet för obestämd tid.

25 § Bolagsman är berättigad att kräva att bolaget genast träder i likvidation, om annan bolagsman väsentligt åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet eller om eljest viktig grund för bolagets upplösning föreligger.

26 § Dör bolagsman, skall, om ej annat avtalats eller följer av 29 eller 30 §, bolaget genast träda i likvidation.

27 § Försättes bolagsman i konkurs, skall, om ej annat följer av 29 eller 30 §, bolaget genast träda i likvidation.

28 § Handelsbolag i vilket antalet bolagsmän nedgått till en anses ha trätt i likvidation senast sex månader efter det att detta förhållande inträffat.

29 § Bolagsmännen får avtala att bolagsman eller hans rättsinnehavare skall utträda ur bolaget i stället för att bolaget skall träda i likvidation, om likvidationsgrund enligt 24–27 §§ inträffar. Sådant avtal gäller ej mot bolagsmans konkursbo såvida ej konkursboet biträtt avtalet.

30 § Om likvidationsgrund enligt 24–27 §§ föreligger, kan i stället för att bolaget träder i likvidation den bolagsman till vilken likvidationsgrunden är att hänföra uteslutas. För att uteslutning skall få ske måste följande iakttagas. De övriga bolagsmännen skall vara ense om att uteslutning skall ske. Den bolagsman som begäres utesluten skall erhålla ett lösenbelopp motsvarande vad som kan antagas att han skulle ha erhållit om bolagsskifte i stället ägt rum. Den bolagsman som begäres utesluten har rätt att kräva att säkerhet ställes för att hans ansvar för bolagets förbindelser ej tas i anspråk i större omfattning än som kan antagas ha blivit avtalat mellan bolagsmännen eller bestämt av likvidator om bolagsskifte i stället ägt rum.

Första stycket gäller ej, om annat avtalats mellan bolagsmännen.

31 § Under likvidationen vidtages förvaltningsåtgärd av alla bolagsmännen i förening, om ej annat avtalats eller särskild likvidator förordnats. Vad som sagts nu gäller även rätten att företräda bolaget.

Bolagsman har rätt att under likvidationen låta sig företrädas av ombud vid medverkan i bolagets angelägenheter, om ej annat avtalats mellan bolagsmännen.

Under likvidationen får endast ett ombud eller en ställföreträdare företräda dödsbo efter bolagsman, om ej annat avtalats mellan bolagsmännen.

32 § Bestämmelserna i 5 § gäller under likvidation.

Om ej annat avtalats, gäller under likvidation i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter 2 §, 3 § tredje stycket, 4, 6, 8 och 12–16 §§. Bestämmelserna i 3 § tredje stycket och 4 § gäller dock ej, om särskild likvidator förordnats.

33 § När bolaget trätt i likvidation, skall bolagets egendom förvandlas till pengar så snart det kan ske genom försäljning på offentlig auktion eller på annat sätt i den mån det behövs för likvidationen. Bolagets rörelse får fortsättas, om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda skall få skäligt rådrum för att skaffa ny anställning.

34 § Om ej annat avtalats mellan bolagsmännen, får tillgångarna ej skiftas innan alla kända skulder blivit betalda eller erforderliga medel avsatts för sådan betalning. Ur de behållna tillgångarna har varje bolagsman rätt att återfå sin behållna insats enligt senaste årsbokslut eller, om inget årsbokslut ägt rum, vad han inbetalat till bolaget som insats. Räcker behållningen ej till, räknas bristen som förlust. Uppstår överskott, utgör detta slutlig vinst.

35 § Har handelsbolag i vilket antalet bolagsmän nedgått till en trätt i likvidation får endast sådana rättshandlingar eller andra åtgärder företagas som tjänar avvecklingsändamålet eller som erfordras med anledning av att bolagets rörelse fortsättes för att de anställda skall få skäligt rådrum att skaffa ny anställning.

Annan rättshandling än som avses i första stycket får åberopas mot bolaget av den mot vilken rättshandlingen företogs endast om han varken kände till eller bort känna till att rättshandlingen ej var sådan som avses i första stycket.

36 § Bolagsskifte skall ske i skriftlig form. Sker skiftet i annan form, är det ogiltigt.

37 § Är det sannolikt att likvidationen oskäligt uppehålles eller eljest utföres på sådant sätt att bolagsmans rätt därigenom äventyras, får domstol på ansökan av bolagsmannen förordna att likvidationen skall verkställas av en eller flera likvidatorer som utses av domstolen.

Ansökan som avses i första stycket skall inges till rätten i den ort, där bolaget har sitt hemvist. Ansökningen skall innehålla uppgift om samtliga bolagsmäns namn och adress. De bolagsmän som ej deltagit i ansökningen skall delges denna på det sätt som är föreskrivet om stämning i tvistemål och beredas tillfälle att yttra sig över ansökningen.

Bolagsman får utses till likvidator.

Likvidator som ej är bolagsman skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Likvidator som ej är bolagsman får ej vara omyndig eller i konkurs.

Mot myndighets beslut enligt fjärde stycket första meningen föres talan hos regeringen genom besvär.

38 § Har flera likvidatorer blivit utsedda, skall de handha uppdraget gemensamt, om ej rätten finner skäligt förordna att uppdraget skall delas på visst sätt mellan dem.

Likvidator kan när som helst entledigas av rätten. Är bolagsmännen ense om att återtaga likvidationen, skall rätten återkalla förordnande för likvidator.

Beslut om förordnande eller entledigande av likvidator går i verkställighet utan hinder av att det ej äger laga kraft.

39 § Likvidator skall med iakttagande av bestämmelserna i 33 och 34 §§ genomföra likvidationen i bolagsmännens ställe.

Likvidator som ej är bolagsman får ej handlägga fråga rörande avtal mellan honom och bolaget. Ej heller får han handlägga fråga om avtal mellan bolaget och tredje man, om han har ett väsentligt intresse i frågan, som kan vara stridande mot bolagets. Med avtal jämställes rättegång eller annan talan.

40 § Likvidator är berättigad till skäligt arvode och ersättning för kostnader för utförande av sitt uppdrag.

41 § Sedan likvidator fullgjort sitt uppdrag skall han så snart det kan ske avge slutredovisning för sin förvaltning genom förvaltningsberättelse rörande likvidationen i dess helhet. Berättelsen skall även innehålla redogörelse för bolagsskiftet. Vid berättelsen skall fogas redovisningshandlingar för hela likvidationstiden.

42 § Bestämmelserna i 14 och 15 §§ har motsvarande tillämpning i fråga om skadeståndsskyldighet för likvidator. Bestämmelserna i 15 § om årsbokslut skall i stället gälla likvidators slutredovisning.

43 § Om bolagsskifte förrättats av likvidator, har bolagsman rätt att klandra skiftet genom att väcka talan mot övriga bolagsmän inom tre månader från det slutredovisningen blev tillgänglig för honom.

44 § Då skifte ägt rum eller, om likvidationen handhafts av likvidator, då slutredovisningen blivit tillgänglig för bolagsmännen, är bolaget upplöst.

Om bolaget är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott, är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Finnes överskott, skall bolaget träda i likvidation.

45 § Om tillgång yppas för bolaget efter dess upplösning eller om talan väckes mot bolaget eller eljest behov uppkommer av likvidationsåtgärd, skall likvidationen fortsättas.

3 kap. Kommanditbolag

1 § Samtliga bolagsmän får ej vara kommanditdelägare. Endast fysisk person får vara komplementär, om ej annat följer av tredje stycket.

Åsidosättes föreskrifterna i första stycket, anses bolaget därefter som handelsbolag enligt 2 kap.

Den länsstyrelse som är registreringsmyndighet för kommanditbolaget kan medge att aktiebolag får vara komplementär, om synnerliga skäl därtill föreligger.

Mot länsstyrelses beslut enligt tredje stycket föres talan hos kammarrätt genom besvär.

2 § Om ej annat avtalats, får kommanditdelägare ej vid bolagets upplösning eller då han utträder ur bolaget påföras förlust som överstiger vad han insatt eller åtagit sig att insätta i bolaget.

3 § Om ej annat avtalats, har kommanditdelägare ej rätt att deltaga i förvaltningen av bolagets angelägenheter. Vid vidtagande av förvaltningsåtgärd under likvidation gäller dock 2 kap. 31 §.

4 § Om ej genom avtal bestämts efter vilken grund kommanditdelägare skall deltaga i vinst och förlust och bolagsmännen ej heller kan enas därom, ankommer det på rätten att avgöra denna fråga efter skälighet.

5 § Den i 2 kap. 5 § angivna kontrollrätten gäller för kommanditdelägare endast i den mån annat ej avtalats mellan bolagsmännen.

6 § Kommanditdelägare är ej behörig att företräda bolaget.

Rättshandling som kommanditdelägare företar för bolaget blir dock bindande för detta, om den mot vilken rättshandlingen företogs varken insåg eller bort inse att den som företog rättshandlingen var kommanditdelägare.

7 § Kommanditdelägare fullgör sin skyldighet att svara för bolagets förpliktelser genom att inbetala sin utfästa insats till bolaget.

På begäran av den som har till betalning förfallen fordran mot bolaget är kommanditdelägare skyldig att inbetala sin utfästa insats till bolaget.

Kommanditdelägares utfästa insats anses som ej inbetald i den mån han återtagit något av insatsen eller, innan brist i insatsen blivit fylld, lyft vad som tillgodoförts honom enligt 2 kap. 6 eller 8 §.

8 § Om kommanditbolaget ingår avtal med tredje man som vid avtalets ingående varken kände till eller bort känna till att förbehåll enligt 1 kap. 2 § skett, svarar kommanditdelägare såsom komplementär för bolagets genom avtalet uppkomna förbindelser.

Om avtal ingås för bolagets räkning och därvid med kommanditdelägares vetskap och vilja firma användes som ej innehåller ordet "kommanditbolag" gäller följande om kommanditdelägarens ansvar. Kommanditdelägaren svarar såsom komplementär gentemot den med vilken avtalet ingicks, även om denne på grund av 19 § handelsregisterlagen (1974: 157) skall anses ha vetskap om att förbehåll skett enligt 1 kap. 2 §.

9 § Nedsättes det belopp med vilket kommanditdelägare svarar enligt 1 kap. 2 § på grund av överenskommelse mellan bolagsmännen, är nedsättningen utan verkan i fråga om förpliktelse vid vars tillkomst medkontrahenten varken kände till eller bort känna till nedsättningen.

10 § Om ej annat avtalats, medför kommanditdelägares död ej att bolaget skall träda i likvidation.

11 § I övrigt gäller för kommanditbolag bestämmelserna i 2 och 5 kap.

4 kap. Enkelt bolag

Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

1 § Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter under bolagets bestånd bestäms genom avtal. Bestämmelserna i 2–4 §§ tillämpas endast i den mån bolagsmännen ej avtalat annat.

2 § Bestämmelserna i 2 kap. 2, 4, 5, 8, 11, 13 och 14 §§ har motsvarande tillämpning. Bestämmelserna i 2 kap. 14 § om skada för bolaget gäller skada för annan bolagsman.

3 § För vidtagande av åtgärd i förvaltningen av bolagets angelägenheter kräves samtycke av samtliga bolagsmän. Dock har 2 kap. 3 § tredje stycket motsvarande tillämpning.

Har bolagsmännen avtalat att förvaltningsåtgärd får vidtagas utan samtycke av samtliga bolagsmän, får åtgärden dock ej vidtagas om förbud inlägges av bolagsman som ej är utesluten från förvaltningen.

4 § Talan för bolagsmans räkning mot annan bolagsman om skadestånd skall väckas sist tre år efter utgången av det år då beslut eller åtgärd varpå talan grundas fattades eller vidtogs.

Utan hinder av första stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot bolagsman.

Bolagsmännens förhållande till tredje man

5 § Genom avtal som slutes på bolagsmännens vägnar eller under benämning varmed bolagsmännen samfällt betecknas blir endast bolagsman som deltagit i avtalet berättigad eller förpliktad i förhållande till medkontrahenten.

Har flera bolagsmän deltagit i avtalet, åtnjuter de efter huvudtalet lika rätt i förhållande till medkontrahenten och svarar de solidariskt för vad som utfästs. Vad som sagts nu gäller ej, om annat bestämts i avtalet.

6 § Används vid avtals ingående sådan benämning som anges i 5 § första stycket, får ej benämningen innehålla något av orden "handelsbolag", "aktiebolag" eller "förening". Om så ändå sker, svarar de bolagsmän med vilkas vetskap och vilja det skett solidariskt för uppkommande förbindelser gentemot den som varken insåg eller bort inse att avtalet ingicks med bolagsman i enkelt bolag.

Bolagets likvidation och upplösning

7 § Under bolagets likvidation har i fråga om bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter 2 kap. 2, 4, 5, 8, 13 och 14 §§ samt detta kapitel 3 och 4 §§ motsvarande tillämpning, om ej annat avtalats. Vad som sagts nu om 2 kap. 4 § och detta kapitel 3 § gäller dock ej, om särskild likvidator förordnats.

I övrigt har i fråga om bolagets likvidation och upplösning följande bestämmelser motsvarande tillämpning, nämligen 2 kap. 24–27, 29 och 30 §§, 31 § andra och tredje styckena, 33 § första meningen, 34 och 36 §§, 37 § första stycket, andra stycket andra och tredje meningarna samt tredje stycket, 38–43 §§, 44 § första stycket ävensom 45 §.

8 § Ansökan om förordnande av likvidator skall inges till rätten i den ort där någon av bolagsmännen har sitt hemvist. Föreligger sådana ansökningar vid skilda domstolar, skall den ansökan som inkom senare ej upptagas till prövning.

9 § Likvidator är behörig att företaga rättshandling på bolagsmännens vägnar endast i den mån det behövs för att bolagsmännens för bolaget avsedda tillgångar skall kunna förvandlas till pengar enligt 2 kap. 33 §. Överskrider likvidator sin behörighet, är rättshandlingen dock bindande för bolagsmännen, om tredje man varken insåg eller bort inse att behörigheten överskreds.

5 kap. Styrelse för handelsbolag

1 § Handelsbolag som under det senast förflutna räkenskapsåret sysselsatt i genomsnitt minst 25 arbetstagare här i landet skall ha en styrelse. Är handelsbolag moderföretag i koncern, skall antalet arbetstagare avse koncernen i dess helhet.

Styrelsen tillsättes av bolagsmännen.

2 § Sedan skyldighet att ha styrelse inträtt på grund av 1 § förändras ej skyldigheten, om därefter antalet anställda underskrider 25.

3 § I styrelsen skall ingå de bolagsmän som är förvaltningsberättigade då skyldighet att ha styrelse uppkommer, om ej annat föreskrives i bolagsavtalet.

Bestämmelserna i detta kapitel om styrelseledamot gäller i tillämpliga delar om suppleant.

4 § Styrelseledamot som ej är bolagsman skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Styrelseledamot som ej är bolagsman får ej vara omyndig eller i konkurs.

Mot myndighets beslut enligt första stycket första meningen föres talan hos regeringen genom besvär.

5 § Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Bolagsman som var förvaltningsberättigad då styrelsen utsågs har rätt att handha den löpande förvaltningen enligt riktlinjer som styrelsen meddelar, om ej annat föreskrives i bolagsavtalet. Bolagsman som har rätt att handha den löpande förvaltningen får inlägga förbud mot åtgärd i denna förvaltning som annan sådan bolagsman vidtar.

Styrelsen kan anförtro den löpande förvaltningen åt annan person än sådan bolagsman som avses i första stycket, om så föreskrives i bolagsavtalet.

Den som handhar den löpande förvaltningen får utan styrelsens bemyndigande vidtaga åtgärd som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av osedvanlig beskaffenhet eller av stor betydelse, om styrelsens beslut ej kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet. I sådant fall skall styrelsen så snart som möjligt underrättas om åtgärden.

6 § Inom styrelsen skall en ledamot vara ordförande. Styrelsen väljer ordförande, om ej annat föreskrives i bolagsavtalet. Vid lika röstetal avgöres valet genom lottning.

Ordföranden skall tillse att sammanträde hålles när det behövs. Om styrelseledamot fordrar att styrelsen sammankallas, skall sådan begäran efterkommas.

Vid styrelsens sammanträden skall föras protokoll som undertecknas eller justeras av ordföranden och, om styrelsen består av flera ledamöter, den ledamot styrelsen därtill utser. Styrelseledamot är berättigad att få avvikande mening antecknad till protokollet. Protokollen skall föras i nummerföljd och förvaras på betryggande sätt.

7 § Styrelsen är beslutför, om mer än hälften av hela antalet styrelseledamöter eller det högre antal som bolagsavtalet föreskriver är närvarande. Beslut i ärende får dock icke fattas, om ej såvitt möjligt samtliga styrelseledamöter dels fått tillfälle att deltaga i ärendets behandling, dels erhållit tillfredsställande underlag för att avgöra ärendet. Har styrelseledamot förfall och finnes suppleant som skall inträda i hans ställe, skall denne beredas tillfälle att inträda.

Som styrelsens beslut gäller den mening för vilken vid sammanträde mer än hälften av de närvarande röstar eller vid lika röstetal den mening som biträdes av ordföranden, om ej bolagsavtalet föreskriver särskild röstmajoritet. Är styrelsen icke fulltalig, skall de som röstar för beslutet dock utgöra mer än en tredjedel av hela antalet styrelseledamöter, om ej annat föreskrives i bolagsavtalet.

Bolagsman som ingår i styrelsen och som har obegränsat personligt ansvar för bolagets förpliktelser har rätt att inlägga förbud mot beslut som styrelsen fattat, om ej annat föreskrives i bolagsavtalet. Är den som önskar inlägga förbudet närvarande vid det sammanträde vid vilket beslutet fattas, skall förbudet inläggas under detta sammanträde. I annat fall skall förbudet komma styrelsen tillhanda inom tio dagar efter det att sammanträdet ägt rum.

8 § Styrelseledamot som ej är bolagsman får ej handlägga fråga rörande avtal mellan honom och bolaget. Ej heller får han handlägga fråga om avtal mellan bolaget och tredje man, om han har ett väsentligt intresse i frågan, som kan vara stridande mot bolagets. Med avtal jämställes rättegång eller annan talan.

9 § Styrelsen företräder bolaget och tecknar dess firma.

Bemyndigande för styrelseledamot eller annan att företräda bolaget och teckna dess firma kan meddelas av styrelsen, om ej förbud däremot intagits i bolagsavtalet. Om den som skall bemyndigas ej har rätt att handha den löpande förvaltningen, fordras dock medgivande till bemyndigandet i bolagsavtalet.

Styrelsen kan när som helst återkalla bemyndigande som avses i andra stycket. Härvid gäller ej 7 § tredje stycket.

10 § Den som handhar den löpande förvaltningen har rätt att företräda bolaget och teckna dess firma beträffande åtgärd som ankommer på honom enligt 5 §.

11 § Har ställföreträdare som företagit rättshandling för bolaget överskridit sin befogenhet, är rättshandlingen ej gällande mot bolaget, om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller bort inse att befogenheten överskreds. Detsamma gäller, om den som handhar den löpande förvaltningen överskrider den honom enligt 5 § tillkommande behörigheten att vidtaga åtgärd på bolagets vägnar.

12 § Har handelsbolag för vilket skyldighet att ha styrelse föreligger enligt detta kapitel trätt i likvidation, skall likvidationen verkställas av en eller flera likvidatorer, som träder i styrelsens ställe.

Likvidator utses av bolagsmännen. Kan bolagsmännen ej enas skall rätten förordna en eller flera likvidatorer efter ansökan av bolagsman, borgenär eller annan vars rätt kan vara beroende av att någon finnes som kan företräda bolaget.

I övrigt äger bestämmelserna i 2 kap. om likvidation genom likvidator tillämpning.

13 § Bestämmelserna i 2 kap. 14 och 15 §§ om skadeståndsskyldighet för bolagsman gäller även styrelseledamot som ej är bolagsman.

14 § Till böter eller fängelse i högst ett år dömes den som uppsåtligen eller av oaktsamhet bryter mot 1 §, 6 § andra stycket andra meningen eller 7 § första stycket andra eller tredje meningen.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 19??. Genom lagen upphävs lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

2. Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till föreskrift som ersatts genom bestämmelse i den nya lagen, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.

3. För handelsbolag och enkla bolag som bildats enligt den äldre lagen gäller den nya lagen med de undantag som följer av 4–6.

4. Likvidation genomföres enligt den äldre lagen, om likvidationstillståndet inträtt före den nya lagens ikraftträdande.

5. Bestämmelsen i 3 kap. 1 § första stycket andra meningen gäller ej i fråga om den som inträtt som komplementär före den nya lagens ikraftträdande.

6. Bestämmelserna i 3 kap. 7 § första och andra styckena gäller ej, i den mån kommanditdelägare före den nya lagens ikraftträdande fullgjort sin insatsskyldighet enligt den äldre lagen.

7. Bestämmelserna i 2 kap. 15 § och 4 kap. 4 § tillämpas även på skadeståndsanspråk som tillkommit före den nya lagens ikraftträdande och som inte preskriberats dessförinnan enligt äldre bestämmelser.

8. Bolagsskifte som förrättats före tidpunkten för den nya lagens ikraftträdande klandras enligt dessförinnan gällande bestämmelser. Detsamma gäller ifråga om bolagsskifte som till följd av bestämmelsen i 4 förrättats enligt den äldre lagen.

Förslag till
Lag om årsredovisning, revision och koncerner

Härigenom föreskrives följande.

1 kap. Årsredovisning

1 § Den som enligt bokföringslagen (1976: 125) har att upprätta årsbokslut skall för varje räkenskapsår upprätta årsredovisning enligt denna lag, om i medeltal minst tio anställda sysselsatts i företaget under räkenskapsåret, om företaget ingår i koncern enligt denna lag för vilken koncernredovisning skall avges eller om företaget är sådant som avses i 4 §.

Första stycket gäller ej aktiebolag eller ekonomisk förening.

2 § Årsredovisning består av resultaträkning och balansräkning. I den

mån annat ej föreskrives i denna lag, skall årsredovisningen upprättas med iakttagande av bestämmelserna om årsbokslut i bokföringslagen (1976: 125).

3 § Efter anmodan av den länsstyrelse hos vilken den årsredovisningsskyldige registreras enligt 1 § andra stycket eller 3 § första eller andra stycket handelsregisterlagen (1974: 157) skall avskrift av årsredovisning insändas till länsstyrelsen, sedan sex månader förflutit efter räkenskapsårets utgång. Anmodan skall ske på begäran av envar.

4 § Avskrift av årsredovisning för visst räkenskapsår skall utan särskild anmodan insändas till länsstyrelsen senast sex månader efter räkenskapsårets utgång, om tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två närmast föregående räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår eller om antalet anställda i rörelsen under vart och ett av de två närmast föregående räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

Första stycket gäller även för annat företag än aktiebolag och ekonomisk förening i koncern som anges i 3 kap. 1 §, om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två närmast föregående räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under vart och ett av dessa år i medeltal överstigit 200.

5 § Vid upprättande av årsredovisning skall följande iakttagas:

1. Bestämmelserna i 21 § första stycket bokföringslagen (1976: 125) om skyldighet att till årsbokslut foga sammanställning över privata tillgångar och skulder äger ej tillämpning.
2. Skyldighet att särskilt redovisa storlek och förändring av lagerreserv föreligger endast i fråga om årsredovisningsskyldig som avses i 4 § första stycket.
3. Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman ej behöver anges i resultaträkning.

6 § Vid upprättande av årsredovisning för företag som avses i 4 § skall i årsredovisningen återges resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i resultaträkningen och balansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare årsredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare årsredovisningen, om särskilt hinder ej möter.

7 § För företag som avses i 4 § första stycket skall i årsredovisning och årsbokslut lämnas uppgifter i följande hänseenden:

1. För varje i balansräkning som anläggningstillgång upptagen post, vari ingår skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader, skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de intill balansdagen på anskaffningsvärdet företagna av- och nedskrivningarna. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.
2. För fastighet som är anläggningstillgång skall anges taxeringsvärdet

med fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna.

3. Driver företaget av varandra väsentligen oberoende rörelsegrenar, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt.

4. I bilaga till balansräkningen skall intagas en finansieringsanalys i vilken skall redovisas företagets finansiering och kapitalinvesteringar samt förändringar av rörelsekapitalet under räkenskapsåret.

Uppgift som avses i 1 eller 2 får intagas i not om tydlig hänvisning göres vid post i redovisningshandlingarna till vilken uppgiften hänför sig.

8 § För företag som avses i 4 § första stycket och för moderföretag i koncern som avses i 4 § andra stycket skall minst en gång under räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avges särskild redovisning (delårsrapport). Rapporten skall avse verksamheten från räkenskapsårets början. Minst en delårsrapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapport skall hållas tillgänglig för envar. Rapport som avses i första stycket tredje meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång insändas till den länsstyrelse, hos vilken den som är skyldig att avge rapporten registreras enligt 1 § andra stycket eller 3 § första eller andra stycket handelsregisterlagen (1974: 157).

9 § I delårsrapport skall översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen i denna samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall lämnas beloppsuppgift om omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om särskilda skäl föreligger, får en ungefärlig beloppsuppgift beträffande resultatet lämnas. Bestämmelsen i 5 § 3 gäller för delårsrapport. I delårsrapporten skall dessutom upplysning lämnas, om alla för bedömningen av företagets resultat och ställning viktiga förhållanden samt händelser av väsentlig betydelse för företaget som inträffat under rapportperioden eller efter dennas slut.

Om särskilt hinder ej möter, skall i anslutning till uppgifter enligt första stycket även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under föregående räkenskapsår.

Begrepp och termer i delårsrapport skall i möjlig mån överensstämma med dem som använts i senast framlagda årsredovisning.

2 kap. Revision

1 § I företag för vilket årsredovisningsskyldighet föreligger enligt 1 kap. 1 § skall den årsredovisningsskyldige utse en eller flera revisorer för bestämd tid eller tills vidare. Skall flera revisorer utses, kan den årsredovisningsskyldige bestämma att en eller flera av dem, dock inte alla, skall utses av annan än den årsredovisningsskyldige.

Den årsredovisningsskyldige kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag om revisor gäller i tillämpliga delar om suppleant.

2 § Revisor skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer tillåter annat för särskilt fall. Den som är omyndig eller i konkurs kan ej vara revisor.

Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av den årsredovisningsskyldiges verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel likställes auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till den årsredovisningsskyldige anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara auktoriserad revisor i auktoriserat revisionsbolag och auktoriserad eller godkänd revisor i godkänt revisionsbolag. Bestämmelserna i 4 § tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterföretag bör utses minst en av moderföretagets revisorer, om det kan ske.

3 § Minst en av den årsredovisningsskyldige utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor, om tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår eller om antalet anställda i rörelsen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om företag som avses i första stycket förordna att viss godkänd revisor får utses i stället för auktoriserad revisor. Sådant beslut är giltigt i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för moderföretag i koncern som anges i 3 kap. 1 §, om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i första stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under vart och ett av dessa år i medeltal överstigit 200.

4 § Den kan ej vara revisor som

1. äger eller är delägare eller ledamot av styrelsen i företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,
2. är anställd hos eller eljest intager en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till person som avses under 1 eller är besvågrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
4. står i låneskuld till företaget eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelse för vilka sådant företag har ställt säkerhet.

I dotterföretag kan den ej vara revisor som ej är behörig enligt första stycket att vara revisor i moderföretaget.

Revisor får ej anlita någon vid revisionen som ej enligt första eller andra stycket är behörig att vara revisor. Har företaget eller moderföretaget anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen handha företagets interna revision, får revisor dock vid revisionen anlita sådan anställd i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

5 § Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor utsetts.

Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Anmälan härom skall göras hos den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter och hos den som tillsatt revisorn, om denne ej är utsedd av den årsredovisningsskyldige.

Upphör revisors uppdrag i förtid eller uppkommer för honom eljest hinder att vara revisor och finnes ej suppleant, skall den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter vidtaga åtgärd för att ny revisor tillsättes för den återstående mandattiden.

6 §På anmälan skall länsstyrelsen förordna behörig revisor,

1. när revisor ej är utsedd,
2. när auktoriserad eller godkänd revisor ej är utsedd enligt 3 §,
3. när revisor är obehörig enligt 2 § första stycket eller 4 § första eller andra stycket, eller
4. när beslut av årsredovisningsskyldig om antalet revisorer eller om revisors behörighet åsidosatts.

Anmälan enligt första stycket kan göras av envar. Den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter är skyldig göra anmälan, om ej rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

Förordnande enligt första stycket skall meddelas efter den årsredovisningsskyldiges hörande och avse tid till dess annan revisor blivit utsedd i föreskriven ordning. Vid förordnande enligt första stycket 3 skall länsstyrelsen entlediga den obehörige revisorn.

7 § Revisor skall i den omfattning god revisionssed bjuder granska företagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt företagsledningens förvaltning.

Är företaget moderföretag, skall revisor även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Med företagsledning avses i denna lag den som svarar för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter samt den som handhar den löpande förvaltningen.

8 § Företagsledningen skall bereda revisor tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning revisorn finner erforderligt samt lämna de upplysningar och det biträde som han begär. Samma skyldighet åligger företagsledning och revisor i dotterföretag gentemot revisor i moderföretag.

Senast fyra och en halv månad efter räkenskapsårets utgång skall årsredovisningshandlingarna och koncernredovisningshandlingarna för det förflutna räkenskapsåret avlämnas till revisor.

9 § Sedan revisor slutfört granskningen, skall han teckna hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och i moderföretag på koncernredovisningen. Finner revisor att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, skall han göra anteckning även om det. I moderföretag gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

10 § Revisor skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till den årsredovisningsskyldige. Berättelsen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som enligt denna lag skall lämnas, skall revisor ange detta och lämna erforderliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisor vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last eller att någon som ingår i företagsledningen eljest handlat i strid med denna lag, skall det anmärkas i berättelsen. Revisor kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till den årsredovisningsskyldiges kännedom.

I moderföretag skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Bestämmelserna i första–tredje styckena äger därvid motsvarande tillämpning.

11 § Erinringar som revisor framställt till företagsledningen skall antecknas i protokoll eller annan handling. Handlingen skall överlämnas till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter och av denne bevaras på betryggande sätt.

12 § Bestämmelserna om årsredovisning i 1 kap. 3 och 4 §§ har motsvarande tillämpning på revisionsberättelse som avses i 10 § första stycket. Bestämmelsen om koncernredovisning i 3 kap. 6 § har motsvarande tillämpning på koncernrevisionsberättelse som avses i 10 § fjärde stycket.

13 § Revisor får ej lämna upplysningar till den som saknar rätt att erhålla kännedom om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter om sådant som revisorn fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för den årsredovisningsskyldige.

14 § Revisor som vid fullgörande av sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar den årsredovisningsskyldige skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skada vållats annan genom överträdelse av denna lag. Revisor ansvarar även för skada som hans medhjälpare vållar uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Är revisionsbolag revisor, åligger ersättningsskyldigheten detta bolag och den för revisionen huvudansvarige.

15 § Skadestånd enligt 14 § kan jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Skall flera ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån ej skadeståndsskyldigheten jämkats för någon av dem enligt första stycket. Vad någon utgivit i skadestånd får sökas åter av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

16 § Talan för årsredovisningsskyldigs räkning enligt 14 § som inte grundas på brott kan ej väckas mot revisor sedan tre år förflutit från det revisionsberättelse överlämnades till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter.

17 § I sidoordnad koncern för vilken koncernredovisning skall avges skall koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt granskas av revisor, vilken skall avge en särskild revisionsberättelse

beträffande koncernen. Bestämmelserna i detta kapitel äger därvid motsvarande tillämpning.

För sidoordnad koncern av sådan storlek som i fråga om annan koncern anges i 1 kap. 4 § andra stycket skall minst en av den koncernredovisningsskyldige utsedd revisor vara auktoriserad.

Revisionsberättelse för sidoordnad koncern skall insändas till patent- och registreringsverket senast sex månader efter utgången av räkenskapsåret för det företag till vars balansdag koncernredovisningen hänför sig.

3 kap. Koncerner

1 § Äger handelsbolag så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är bolaget moderföretag och den andra juridiska personen dotterföretag. Äger dotterföretag eller äger moderföretag och dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderföretaget.

Har handelsbolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är handelsbolaget moderföretag och den andra juridiska personen dotterföretag.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Bestämmelserna i första och andra styckena om handelsbolag äger även tillämpning på annan som enligt bokföringslagen (1976: 125) har att upprätta årsbokslut. Vad som sagts nu gäller dock inte aktiebolag eller ekonomisk förening.

Bestämmelserna i 2–11 §§ gäller, om under det senast förflutna räkenskapsåret i medeltal minst tio anställda sysselsatts i koncernen.

2 § Vid värdering av aktier eller andelar som moderföretag äger i dotterföretag skall andelar vilka dotterföretaget äger i moderföretaget ej anses ha något värde.

Ingår i fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen för företag i koncernen fordran hos eller skuld till dotterföretag eller moderföretag skall beloppet anges särskilt. Angivandet får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant eller därmed jämförlig säkerhet eller ansvarsförbindelse till förmån för dotterföretag eller moderföretag.

3 § Som särskild intäktspost i moderföretags resultaträkning skall upptagas utdelning på aktier i dotterbolag.

I moderföretags balansräkning skall aktier i dotterbolag upptagas som särkskild post bland tillgångarna.

Aktier i dotterbolag skall upptagas i moderföretagets balansräkning med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. När det från allmän eller enskild synpunkt är påkallat, får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer tillåta att aktier redovisas utan specifikation.

4 § Andelar i andra företag än aktiebolag skall likställas med aktier som ägs av moderföretaget vid uppställning av moderföretagets resultaträkning och balansräkning samt vid specificering enligt 3 § tredje stycket.

5 § I moderföretag skall för varje räkenskapsår avges koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för moderföretaget.

Företag som hör till samma koncern skall ha samma räkenskapsår, om ej synnerliga skäl medför hinder däremot.

6 § Senast sex månader efter utgången av moderföretagets räkenskapsår skall moderföretaget insända avskrift av koncernredovisningen till den länsstyrelse hos vilken moderföretaget registreras enligt 1 § andra stycket eller 3 § första eller andra stycket handelsregisterlagen (1974: 157).

7 § Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföretagets och dotterföretagets resultaträkningar och balansräkningar. Sammandraget skall upprättas enligt god redovisningssed och med iakttagande i tillämpliga delar av 1 kap. 5 och 7 §§ denna lag samt 11 kap. 5–7 §§ och 8 § första stycket 1, 4 och 8 ävensom andra stycket aktiebolagslagen (1975: 1385).

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och efter avdrag eller tillägg för ökning eller minskning av internvinst under räkenskapsåret. Koncernbalansräkningen skall utvisa beloppet av eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinst. Med internvinst avses på moderföretaget belöpande andel av vinst på överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån ej överlåtelse av tillgången därefter skett till köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde ägt rum hos det företag inom koncernen som förvärvat tillgången.

Om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med synnerliga svårigheter att vid koncernredovisningen i visst hänseende tillämpa första eller andra stycket, får det undantag göras som förhållandena kräver. För sådant undantag skall lämnas motiverad redogörelse i bilaga till koncernbalansräkningen eller, om sådan inte upprättas, i bilaga till moderföretagets balansräkning.

I bilaga till koncernbalansräkning skall lämnas redogörelse om vilka metoder och värderingsprinciper som använts vid uppgörande av koncernredovisningen.

Uppgift om koncernens lagerreserv skall intagas i koncernredovisningen, om koncernen är av sådan storlek som anges i 1 kap. 4 § andra stycket. I sådant fall skall till koncernredovisningen fogas finansieringsanalys för koncernen.

8 § Dotterföretag skall i bilaga till balansräkning eller, om dotterföretaget är aktiebolag, i förvaltningsberättelse ange namnet på moderföretaget och i förekommande fall dettas moderföretag. Moderföretag och dotterföretag skall i bilaga till balansräkning eller, då företaget är aktiebolag, i förvaltningsberättelse ange hur stor andel av årets inköp och försäljning som avser annat företag inom samma koncern.

9 § I koncernredovisning skall återges koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året ändring vidtagits beträffande specificeringen av post i koncernresultaträkningen eller koncernbalansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare koncernredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med post i den senare koncernredovisningen, om särskilt hinder ej möter.

Koncernredovisning skall skrivas under av den som är skyldig att upprätta redovisningen med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för moderbolagets förbindelser, underskrives koncernredovisningen av dem alla.

10 § För koncern som avses i 1 kap. 4 § andra stycket skall moderföretaget i delårsrapport, utöver uppgifter för moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som anges i 1 kap. 9 §. Uppgift om omsättning och resultat skall avse belopp efter avdrag för interna poster inom koncernen och med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

11 § Om företag har blivit moderföretag, skall ledningen för företaget meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna ledningen för moderföretaget de upplysningar som fordras för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet.

Sidoordnade koncerner

12 § Två eller flera bokföringsskyldiga juridiska personer utgör en sidoordnad koncern, om

1. fysisk person som inte har att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen (1976: 125) äger så många aktier eller andelar i de juridiska personerna att han har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i var och en av de juridiska personerna eller också i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal har ett bestämmande inflytande över var och en av de juridiska personerna och en betydande andel i resultatet av var och en av dessas verksamhet, samt

2. de juridiska personerna står under den fysiska personens enhetliga ledning.

Om den fysiska personen har sådant infytande över de juridiska personerna som anges i första stycket 1, skall de juridiska personerna anses stå under den fysiska personens enhetliga ledning, om ej visas att så inte är fallet.

Bestämmelserna i första och andra styckena om fysisk person gäller även juridisk person som inte har att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen.

Bestämmelserna i 13–16 §§ gäller, om under det senast förflutna räkenskapsåret i medeltal minst tio anställda sysselsatts i företag i den sidoordnade koncernen.

Vid tillämpning av denna lag räknas till företag i sidoordnad koncern i koncernen ingående utländsk bokföringsskyldig juridisk person, om svensk bokföringsskyldig juridisk person även ingår i koncernen.

13 § För företagen i sidoordnad koncern skall i 12 § angiven fysisk person respektive i 12 § tredje stycket angiven juridisk person avge koncernredovisning för varje räkenskapsår.

14 § Koncernredovisning enligt 13 § skall bestå av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för något av de företag som ingår i koncernen.

Företag som hör till samma sidoordnade koncern skall ha samma räkenskapsår, om ej synnerliga skäl medför hinder däremot.

Koncernredovisning skall upprättas med iakttagande i tillämpliga delar

av 7 §. Bestämmelserna i 9 § första stycket och andra stycket första meningen har därvid motsvarande tillämpning.

15 § Avskrift av koncernredovisning skall insändas till patent- och registreringsverket senast sex månader efter utgången av räkenskapsåret för det företag till vars balansdag koncernredovisningen hänför sig.

16 § Företag i sidoordnad koncern skall i bilaga till balansräkning eller, om företaget är aktiebolag eller ekonomisk förening, i förvaltningsberättelse dels namnge övriga företag i koncernen, dels ange hur stor andel av årets inköp och försäljning som avser övriga företag inom koncernen.

Om sidoordnad koncern uppkommit, skall i 12 § angiven fysisk person respektive i 12 § tredje stycket angiven juridisk person meddela detta till ledningarna för de företag som ingår i koncernen. Ledningarna för dessa företag skall lämna den nyssnämnda fysiska eller juridiska personen de upplysningar som fordras för beräkning av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet.

4 kap. Vite m. m.

1 § Den eller någon av dem som för egen del eller såsom ställföreträdare för annan har att till länsstyrelsen sända in redovisningshandling, revisionsberättelse eller delårsrapport kan av länsstyrelsen vid vite föreläggas att fullgöra skyldigheten att sända in behörig handling.

Försuttet vite utdömes av länsstyrelsen.

Då för sidoordnad koncern fråga är om koncernredovisning eller revisionsberättelse för koncern, gäller vad som anges i första och andra styckena om länsstyrelse i stället patent- och registreringsverket.

2 § Mot myndighets beslut i tillståndsärende enligt 1 kap. 5 § 3, 2 kap. 3 § andra stycket eller 3 kap. 3 § tredje stycket föres talan hos regeringen genom besvär.

Mot länsstyrelses eller patent- och registreringsverkets beslut enligt denna lag i annat fall än enligt första stycket föres talan hos kammarrätt genom besvär.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 19 och tillämpas på räkenskapsår som påbörjats efter utgången av närmast föregående år.

2. Om det i 1 kap. 7 § 1 angivna anskaffningsvärdet för tillgång som förvärvats före lagens ikraftträdande ej kan utrönas med hjälp av företagets bevarade räkenskaper, beräknas anskaffningsvärdet på följande sätt. Beträffande byggnad skall som anskaffningsvärde redovisas det vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) eller, om byggnaden förvärvats efter utgången av år 1964, det taxeringsvärde (byggnadsvärde) som gällde för byggnaden vid förvärvet, i båda fallen ökat med förbättringskostnader under tiden efter utgången av år 1964 respektive efter förvärvet. Beträffande annan tillgång skall som anskaffningskostnad redovisas det belopp vartill anskaffningsvärdet skäligen kan uppskattas.

I not till balansräkningen skall anges om anskaffningsvärdet uppskattats enligt första stycket.

Bilaga 3

Sammanställning av remissyttranden över 1974 års bolagskommittés delbetänkande (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler m. m.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av riksåklagaren, Svea hovrätt, hovrätten för Västra Sverige, kammarrätten i Stockholm, bokföringsnämnden (BFN), bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket (RRV), riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, patent- och registreringsverket, arbetsmarknadsstyrelsen (AMS), statens industriverk, länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Västernorrlands län, konkurslagskommittén (Ju 1971: 06), stiftelseutredningen (Ju 1975: 01), företagsobeståndskommittén (Fi 1976: 03), Föreningen Auktoriserade revisorer FAR (FAR), Finansieringsföretagens Förening, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Centralorganisationen SACO/SR (SACO/SR), Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Svenska Byggnadsentreprenörföreningen (SBEF), Svenska Handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS (SRS), Svenska sparbanksföreningen, Sveriges Ackordscentral, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF (SBRF), Svenska Företagares Riksförbund, Sveriges Grossistförbund, Sveriges Hantverks- och Industriorganisation (SHIO) – Familjeföretagen, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Riksåklagaren har bifogat yttranden av överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, länsåklagarna i Malmöhus och Älvsborgs län samt länsåklagaren för speciella mål Thorsten Rosenberg. LO har bifogat yttrande av Svenska Fabriksarbetareförbundet.

Svenska Arbetsgivareföreningen har åberopat och instämt i det yttrande som Sveriges Industriförbund avgivit. Sveriges Föreningsbankers Förbund har anslutit sig till det av Svenska Bankföreningen avgivna yttrandet.

SHIO – Familjeföretagen och Sveriges Köpmannaförbund har avgett gemensamt yttrande.

Yttranden över betänkandet har även avgetts av Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO) och av hovrättsfiskalen Mats Bergström, Växjö.

1 Allmänt om betänkandet

Riksåklagaren: Den nu gällande lagstiftningen om handelsbolag innehåller inte några bestämmelser som tar sikte på det allmännas eller de anställdas intressen av insyn i företagen. Sålunda saknas regler om offentlig årsredovisning och revision för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Detta förhållande är självfallet otillfredsställande inte minst från brottsbekämpningssynpunkt. Behovet av åtgärder i syfte att

öka insynen i företagen accentueras dessutom av det förhållandet, att den beslutade höjningen av minimibeloppet för aktiekapital kan antas medföra ett stegrat intresse för andra företagsformer än aktiebolag. Möjligheter till förbättrad insyn i företagen kan sannolikt ge goda effekter när det gäller kampen mot det allvarliga samhällsproblem som den ekonomiska brottsligheten utgör. Mot denna bakgrund är de nu framlagda förslagen, som i allt väsentligt tillgodoser detta syfte, väl ägnade att läggas till grund för lagstiftning.

Bankinspektionen: Uppdelningen av problemområdet i två olika lagar ter sig motiverad inte minst med hänsyn till att den personkrets som berörs av den senare lagen är mer vidsträckt än vad gäller den först nämnda. – – – Inspektionen vill sammanfattningsvis med gjorda påpekanden tillstyrka kommitténs förslag till lagstiftning.

Försäkringsinspektionen: Försäkringsinspektionen har intet att erinra mot det nu föreliggande förslaget och tillstyrker att det läggs till grund för lagstiftning.

RSV: RSV anser att lagförslagen till väsentlig del bör kunna läggas till grund för lagstiftning.

Länsstyrelsen i Östergötlands län: Länsstyrelsen finner, från de synpunkter länsstyrelsen har att beakta, ingen anledning till erinran mot förslagen i betänkandet.

Länsstyrelsen i Malmöhus län (majoriteten): Länsstyrelsen finner förslagen välgrundade. Den nu gällande bolagslagen är anpassad efter ett samhälle, där det uppfattades som naturligt, att arbetstagaren saknade insyn i företaget. Förslaget är bl. a. utformat för att ge arbetstagaren insynsmöjlighet, vilket hälsas med tillfredsställelse. Det finns också skäl att anta att vi för framtiden har anledning förvänta en utökad användning av i förslaget reglerade associationsformer som en följd av aktiebolagsreformen. Detta ställer andra krav på regleringen av handelsbolag och enkla bolag.

Länsstyrelsen i Malmöhus län (en minoritet av en ledamot): Det av länsstyrelsens majoritet avgivna yttrandet synes i huvudsak utgå från fiskala synpunkter. Utredningsförslaget är emellertid av civilrättslig karaktär och bör i första hand bedömas därefter. Vad som anförs i yttrandet om beivrandet genom civilrättslig lagstiftning av skatteundandraganden är inte övertygande. Inte heller i övrigt är yttrandet utformat på ett sådant sätt att jag kan biträda detsamma. Jag hänvisar i stället till det yttrande som avgivits av Svenska Handelskammarförbundet.

Länsstyrelsen i Malmöhus län (en minoritet av en ledamot): Jag ansluter mig till utredningens förslag med undantag för de synpunkter som omfattas av den reservation och det särskilda yttrande som avgivits av Joakim Ollén vilka synpunkter jag delar.

Finansieringsföretagens Förening: Föreningen har, utifrån de synpunkter föreningen företräder, inga erinringar mot de framlagda förslagen.

LO: Föreliggande utredning lägger fram förslag till nya lagar om handelsbolag och enskilda bolag samt om årsredovisning, revision och koncerner, men fortfarande ur samma snäva utgångspunkter som tidigare lagstiftning. Rent principiellt kvarstår LOs inställning om behovet av en total översyn av den associationsrättsliga lagstiftningen även om LO till stora delar är beredd att tillstyrka utredningens förslag.

Svenska Fabriksarbetareförbundet: Fabriksarbetareförbundet vill uttrycka sin tillfredställelse över utredningsförslagets huvuddrag. Det är således ur förbundets synpunkt positivt att möjligheter ges till styrelsere-

presentation också i handelsbolagen samt att definitionsförändringen beträffande handelsbolag medför att den kretsen av bolagsbildningar utökas på bekostnad av kretsen "enkla bolag". Därigenom har ett samlat grepp tagits i den här typen av bolagsbildningar. På samma sätt vill förbundet uttrycka sin positiva inställning till förslaget om en betydligt ökad skyldighet för den här sortens företag när det gäller att upprätta årsredosvisningar liksom skyldigheter beträffande revision. Samma gäller förbundets inställning till reglerna om koncernredovisning. Men förbundet har inte desto mindre allvarliga erinringar mot kommitténs förslag på några punkter.

TCO: Enligt TCOs mening är kommitténs förslag i huvudsak väl ägnat att bättre tillgodose de anställdas berättigade krav på ändamålsenliga företagsformer och insyn i en meningsfull årsredovisning.

Svensk Industriförening: Föreningen har icke något att erinra mot genomförandet av i delbetänkandet framlagda förslag.

Svenska sparbanksföreningen: Föreningen finner förslaget noga genomtänkt och i allt väsentligt välbalanserat. Föreningen kan därför tillstyrka förslaget.

Sveriges advokatsamfund: I den mån annat inte framgår av samfundets yttrande anser sig samfundet kunna tillstyrka att de av kommittén framlagda förslagen lägges till grund för lagstiftning på berörda områden.

Svenska Företagares Riksförbund: Förbundet har ej någon erinran mot betänkandet, dock med ett bestämt instämmande i den reservation som avgetts av kommittéledamoten Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand. Förbundet instämmer även i det särskilda yttrande som avgetts av Ollén.

Sveriges Grossistförbund: Grossistförbundet, som företräder den kreditgivande grosshandeln i landet, tillstyrker i allt väsentligt det framlagda förslaget.

SHIO – Familjeföretagen och Sveriges Köpmannaförbund: Organisationerna vill sammanfattningsvis uttala som sin mening att delbetänkandet som helhet kan accepteras och verkar väl genomarbetat i delfrågorna.

Vissa remissinstanser har förklarat att deras yttranden endast avser särskilda delar av förslaget. *Svea hovrätt* och *hovrätten för Västra Sverige* har sålunda begränsat sina yttranden till förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag samt till förslaget till lag om ändring i handelsregisterlagen. *Bokföringsnämnden* och *RRV* har begränsat sina yttranden, bokföringsnämnden till 1 och 3 kap. förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner samt RRV till vissa frågor i anslutning till sistnämnda lagförslag. *Svenska revisorsamfundet SRS* har inskränkt sitt yttrande till att avse förslaget om förbud för aktiebolag att vara komplementär i kommanditbolag samt till förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner.

2 Förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag

2.1 Allmänt

Överåklagaren i Stockholm: Förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag innebär en modernisering av lagstiftningen på området och jag delar utredningens överväganden utom beträffande förslaget till styrelserepresentation i vissa större handelsbolag.

Länsåklagaren för speciella mål: De föreslagna reglerna föranleder från åklagarsynpunkt inte någon erinran i sak.

Svea hovrätt: Hovrätten anser sig inte kunna tillstyrka att förslaget läggs till grund för lagstiftning i oförändrat skick. I vissa avseenden kan erinringar göras som bör föranleda ytterligare övervägaganden och en omarbetning av delar av förslaget.

Hovrätten för Västra Sverige: Nu gällande lag i ämnet har gällt under lång tid utan att, åtminstone ur associationsrättslig synvinkel, några nämnvärda behov av lagändring gjort sig gällande. Ett mycket gott betyg åt den lagstiftaren.

AMS: De mindre företagen sysselsätter en betydande del av arbetstagarna i landet. Det finns utan tvekan ett behov av att ersätta lagen om handelsbolag och enkla bolag från 1895 med en modern lag. Arbetsmarknadsstyrelsen tillstyrker att förslaget till ny lag om handelsbolag och enkla bolag genomförs.

Statens industriverk: Det framlagda förslaget tillstyrks av industriverket.

Länsstyrelsen i Stockholms län: En utgångspunkt för utredningen har varit att lagen även i fortsättningen skall vara en för de mindre företagen lämpad företagsform. Enligt länsstyrelsens uppfattning har kommittén framlagt ett förslag som i allt väsentligt fyller detta krav.

FAR: FAR anser kommitténs förslag i huvudsak vara väl motiverat och tillstyrker förslagets antagande med följande undantag och observationer.

LRF: I förslaget diskuteras skattefrågor i mycket begränsad mån. Sålunda tages endast frågan om låneförbud för delägare i handelsbolag upp, och kommittén konstaterar att frågan bör lösas inom ramen för skattelagstiftningen. Emellertid bör, enligt LRFs mening, skatteregler och civilrättsliga regler anpassas till varandra. De bör om möjligt skapas parallellt och inte ryckvis med åtföljande förskjutningseffekter. LRF anser det av principiella skäl otillfredsställande att dela upp frågorna på sätt som skett i detta fall. Kommitténs uttalade mening har varit att starkt begränsa kretsen av enkla bolag till förmån för handelsbolagsformen. Eftersom någon översyn av skattelagstiftningen för handelsbolagens del idag inte föreligger saknas möjligheter för ägarna till de bolag som enligt förslaget i framtiden skulle bli att betrakta som handelsbolag att avgöra skattekonsekvenserna härav jämförda med att upplösa det enkla bolaget. Förutom låneförbudet finns ett flertal andra frågor som kräver en lösning i detta sammanhang. Hit hör frågor om utskiftningsskatt, räntebetalningar från handelsbolag till delägare, och problemen kring lön resp. del i vinsten till delägarna. Till utveckling av några av dessa frågor må följande anföras. – – –

Utskiftningsskatt

I ett par senare rättsfall har delägare i handelsbolag blivit beskattade i samband med utskiftning. Om handelsbolagen numerärt sett skall bli mer omfattande måste utskiftningsfrågorna lagregleras bättre än vad de är idag. Trots dessa rättsfall finns en hel del oklarheter med utskiftningsskattefrågorna som måste belysas bättre. Det gäller bland annat de fall som inträffar då delägarkretsen krymps så att handelsbolaget övergår till att drivas som enskild firma.

Eget kapital

Gränsdragningen mellan eget kapital och till bolaget utlånat kapital är tveksam. Det framgår klart av praxis att ränta på eget kapital är att hänföras till inkomst av handelsbolagets förvärvskälla. Däremot finns ingen praxis beträffande ränta på till bolaget utlånat kapital. Då det utlånade kapitalet och det egna kapitalet mycket lätt kan omvandlas från det ena slaget till det andra utan några skattekonsekvenser bör även dessa frågor klargöras bättre.

Överlåtelser av andelar

De speciella regler som gäller för fåmansföretagare gäller också för delägare i handelsbolag. Reglerna är egentligen skrivna för aktiebolag och har successivt anpassats till handelsbolag. De bör emellertid ses över och anpassas till handelsbolagsformen. Överlåtelse av andelar i handelsbolag eller hela handelsbolag vållar också problem och även dessa regler måste ses över i och med att handelsbolagen blir allt mer frekventa. Denna fråga kräver en skyndsam lösning. Svårighetsgraden framgår bland annat av direktiven till den utredning som skall se över realisationsvinstreglerna för aktier och liknande. I dessa direktiv anges att utredningen även bör se över reglerna om överlåtelse av andelar i handelsbolag men att detta skall ske endast om det inte visar sig vara ett alltför omfatttande arbete.

Övrigt

Eftersom skattefrågorna och de civilrättsliga reglerna på angivet sätt är nära förbundna med varandra bör de behandlas i ett sammanhang och de nu föreslagna ändringarna i handelsbolagsreglerna bör anstå tills skattefrågorna är utredda.

Ovan har redogjorts för skattekonsekvenser vilka i och för sig inte påverkas direkt av reglerna om handelsbolag i nu föreliggande förslag. En fråga för vilken detta blir fallet är emellertid behandlingen av samägda hyresfastigheter. Enligt bokföringslagen 1976: 125 föreligger bokföringsplikt för hyresfastigheter. Om två eller flera personer äger sådan fastighet föreligger enligt 1 kap 1 § förslag till lag om handelsbolag ett handelsbolag. Detta är en effekt som kommittén inte synes ha övervägt och som heller inte finns belyst i betänkandet. Med tanke på fåmansföretagsreglernas behandling av fastigheter kan det rimligen inte vara kommitténs avsikt att samägda fastigheter av denna typ skall anses drivna som handelsbolag. Följaktligen måste lagtexten ändras i detta avseende.

– – –

Med utgångspunkt från de synpunkter LRF har funnit anledning lägga på förslaget konstaterar LRF slutligen beträffande denna del av förslaget att detsamma fyller de krav som t. ex. myndigheter kan ställa för att beredas rimlig insyn samtidigt som regelsystemet är så enkelt utformat som möjligt.

Svenska Byggnadsentreprenörföreningen: Intill dess ett godtagbart förslag för ny bolagsform med möjlighet till begränsning av bolagsmännens ansvar redovisats motsätter sig SBEF bestämt att den föreslagna begränsningen av juridisk persons möjlighet att vara komplementär blir föremål för lagstiftning. – – –

Vad härefter angår övriga delar av förslaget, anser SBEF att det i väsentliga delar är väl anpassat till de krav man inom näringslivet ställer på den juridiska mellanform till aktiebolaget och den enskilda firman, som handelsbolaget avses skola vara.

Svenska Handelskammarförbundet: Det framlagda förslaget bygger i hög grad på den nu gällande handelsbolagslagen. Handelskammarförbundet tillstyrker likväl att det nu framlagda förslaget får ersätta den över 80 år gamla lagstiftningen på förevarande område. Den anpassning av de materiella reglerna till moderna förhållanden och inte minst den modernisering av språkdräkten som gjorts bör kunna bidra till att underlätta rättstillämpningen på detta område.

Svenska kommunförbundet: I anledning av remissen får förbundets styrelse meddela att styrelsen med utgångspunkt från de intressen styrelsen har att företräda inte har någon anledning till erinran mot innehållet i betänkandet såvitt avser förslagen till lag om handelsbolag och enkla

bolag, lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157) och förordning om ändring i expeditionskungörelsen (1964: 618).

SHIO-Familjeföretagen och *Sveriges Köpmannaförbund:* Organisationerna vill aktualisera frågan om de skatterättsliga aspekterna. Nuvarande skatteregler för fåmansbolag är illa anpassade till handelsbolagsformen. Man kan ifrågasätta om inte reformeringar av ifrågavarande civilrättsliga lagstiftning skulle kunna anstå något. Detta skulle skapa möjlighet att beakta de skatterättsliga reglerna för fåmansbolagen i samband med utformandet av de nya bolagsreglerna för handelsbolag och enkla bolag.

Sveriges Industriförbund: Förbundet vill inledningsvis beröra frågan om behovet och nyttan av de båda associationsformerna handelsbolag och kommanditbolag. Kommittén har på skilda ställen i betänkandet behandlat dessa frågor och slutligen stannat för att möjligheten att samverka i nämnda företagsformer skall finnas kvar. Förbundet delar helt denna slutliga uppfattning. Handelsbolag och kommanditbolag är företagsformer som ligger mellan aktiebolaget och den enkla firman. Kommittén har för egen del pekat på flera fall, vilka klart visar på ett behov av att kunna samverka i handelsbolagets eller kommanditbolagets form. Kommittén har dock i fråga om kommanditbolagets betydelse, då det gäller småföretagens kapitalförsörjning, utttryckt en viss tveksamhet i sin formulering. Förbundet är emellertid härvidlag av den uppfattningen, att kommanditbolaget har väsentliga uppgifter att fylla. För det fall någon eller några personer önskar deltaga i ett företag utan att bära något större personligt ansvar för skulderna – och bildande av aktiebolag är uteslutet – erbjuder kommanditbolaget otvivelaktigt en lämplig form för kapitalanskaffning och samarbete. Kommanditbolaget är därutöver, som kommittén påpekat, en bolagsform som sedan länge förekommer i hela Västerlandet. Att omöjliggöra framtida bildande av kommanditbolag skulle därför innebära ett klart avsteg från vad som gäller internationellt. Handelsbolaget – för verksamhet i såväl större som mindre skala – och dess särskilda form kommanditbolaget bör därför finnas kvar i den associationsrättsliga lagstiftningen. – – –

Bolagskommitténs förslag till nya bolagsregler innehåller i flera avseenden moderniseringar i förhållande till nu gällande lag. Flera av de föreslagna reglerna innebär således en anpassning till utvecklingen i praxis, medan andra delar av förslaget innefattar en önskvärd nydaning och förbättring av reglerna i 1895 års lag om handelsbolag och enkla bolag. Förbundet välkomnar flertalet av de beskrivna förändringarna samtidigt som det med tillfredsställelse kan noteras att många för de aktuella associationsformerna grundläggande principer står fast i förslaget.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Inledningsvis vill förbundet uttala sin tillfredsställelse över att en översyn nu har skett av lagstiftningen avseende handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag, då dessa företagsformer i framtiden kan förväntas bli mera använda än tidigare. Förbundet vill emellertid understryka vikten av att en total översyn sker av nämnda bolagsformer och att översynen alltså inte enbart kan begränsas till civilrättsliga frågor. Det är nödvändigt att en översyn av gällande skatteregler sker integrerat med den civilrättsliga översynen. Vi vill därvid särskilt understryka det akuta behov av ändring i skattelagstiftningen, som förorsakats av fåmansbolagslagstiftningens tillämpning på handelsbolag och kommanditbolag. Det kan inte vara rimligt att samtidigt som en modernisering av gällande civilrättslig lagstiftning sker, så medför den skatterättsliga regleringen att handelsbolag och kommanditbolag i princip inte längre kan användas såsom företagsformer. Skälet därför är bl. a. att om

två delägare i handelsbolag blir oense, så kan dessa inte utan betydande beskattningseffekter dela på sig.

2.2 Bolagsbegreppet

Riksåklagaren: Enligt min mening bör bolagsbegreppet lämpligen definieras i den föreslagna lagen.

Kammarrätten i Stockholm: Kammarrätten delar kommitténs uppfattning (s. 87), att det är olämpligt att i lagtext definiera begreppet bolag, och ansluter sig till kommitténs definition, grundad på doktrin och praxis, nämligen att ett bolag är ett på avtal grundat rättsförhållande mellan två eller flera personer, varigenom dessa åtar sig att verka för ett gemensamt ändamål.

Definitionens sista led "verka för ett gemensamt ändamål" har viss betydelse för skatterätten. RegR:s praxis brukar uppfattas på det sättet, att man före 1956 (se RÅ 1951 ref. 27 och RÅ 1955 ref. 5) underkände bolagsbildningar – som eljest ur strikt civilrättslig synvinkel synes ha varit giltiga – där nyssnämnda led i definitionen ej var uppfyllt, medan man efter 1956 (se t ex RÅ 1956 ref. 1 och 15 samt RÅ 1958 ref. 45) stundom angripit bolagskonstruktionerna endast genom att ta sikte på skattekonsekvenserna och underkänna bolagsavtalet såvitt det avsett vinstfördelningen. RÅ 1962 Fi 489 har emellertid nämnts som exempel på att RegR:s inställning efter 1956 inte är helt entydig.

Även om det sannolika synes vara att RegR även framdeles skulle godkänna bolagsbildningar som väsentligen har tillkommit av skatteskäl och där bolagsmännens verksamhetsplikt är mycket ringa och i stället angripa vinstfördelningsbestämmelsen i bolagsavtalet, kan det likväl tänkas förekomma att RegR vid sin bestämning av bolagsbegreppet tolkar detta snävare än vad som sett från enbart civilrättsliga utgångspunkter är motiverat. Det är i och för sig beklagligt om en civilrättslig term inte används i skatterätten med samma innebörd som i civilrätten. Å andra sidan förekommer inom civilrätten att en och samma term har olika innebörd; så har t. ex. i doktrinen gjorts gällande att något enhetligt stiftelsebegrepp eller gåvobegrepp inte föreligger. Arbetstagarbegreppet synes ha olika innebörd inom civilrätten och socialförsäkringsrätten å ena sidan och inom skatterätten å den andra, t ex vid tillämpningen av uppbördslagen (1953:272). – Med hänsyn till vad sålunda anförts har kammarrätten ingen erinran mot kommitténs uppfattning av bolagsbegreppet men uttalar samtidigt att begreppet möjligen kan komma att ges en delvis egen innebörd vid tillämpning av skattelag.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen delar i princip kommitténs uppfattning, när det gäller definitionen av begreppet handelsbolag. Alternativet skulle – som kommittén framhåller – vara, att direkt i lagen definiera begreppen handelsbolag och enkla bolag. Det synes dock knappast möjligt att åstadkomma en definition som fyller rimliga krav på enkelhet och klarhet. Länsstyrelsen delar därför kommitténs uppfattning, att det är olämpligt att i lagtext definiera begreppet bolag.

Stiftelseutredningen: Kommittén har funnit att bolaget kännetecknas av att två eller flera delägare har slutit ett avtal om att bilda ett bolag med ett gemensamt ändamål som förpliktar delägarna. Med denna bestämning är det dock svårt att avgränsa bolaget från föreningen och stiftelsen. Denna svårighet har kommittén försökt att komma förbi genom att framhålla att föreningen är en öppen sammanslutning och att stiftelsen saknar medlem-

mar. Kommittén synes ha underskattat svårigheten att dra gränsen mellan olika företagsformer, (jfr exempelvis Roos, Avtal och rösträtt, En aktiebolagsrättslig studie (1969), s. 265 ff.). Det torde bero på att rättsläget har missbedömts. Låt oss belysa det med rättsförhållandet mellan bolaget och stiftelsen.

Båda dessa företagsformer utgör exempel på egendomsbindningar. Den avgörande skillnaden mellan dem är graden av ändamålsbundenhet. Stiftelsens förmögenhet är varaktigt bunden till ett bestämt ändamål. Detta band kan endast brytas under vissa förutsättningar. I bolaget förhåller det sig annorlunda. Bolagsmännen förfogar fritt över ändamålet. De kan dock förplikta sig att inte förändra det. I övrigt finns det motsvarigheter till bolagsmännens befogenheter även i stiftelsen. Vanligen är befogenheterna visserligen uppdelade på olika personer. Men det är inte nödvändigt (se särskilt Hessler, Om stiftelser, Studier över stiftelseinstitutet i svensk rätt (1952), s. 31 ff. och 138 ff. samt Karlgren, Ändamålsbestämmelse och stiftelse (1951), s. 50 ff.).

Hitintills torde svårigheten att avgränsa bolaget från stiftelsen ha haft föga praktisk betydelse. Men det kan komma att förändras. Vi ämnar föreslå en skärpt lagstiftning om stiftelser. Möjligheten att bilda stiftelser skall vara begränsad i vissa avseenden. Förvärv av rättspersonlighet skall förutsätta registrering. Samtliga stiftelser skall stå under en offentlig tillsyn.

Dessa tankegångar bygger på att stiftelsen någorlunda säkert kan avgränsas från bl. a. bolaget. Annars kan åtgärderna bli tämligen verkningslösa. Från vår synpunkt är det därför angeläget att en ny lagstiftning om handelsbolag och enkla bolag bidrar till att underlätta denna gränsdragning. Därmed motverkas att dessa bolagsformer brukas för att kringgå lagstiftningen om stiftelser. I varje fall är det önskvärt att gränsdragningen klarläggs genom uttalanden i den nya lagens motiv.

2.3 Begreppen handelsbolag och enkelt bolag

Riksåklagaren: I stället för att definiera bolagsbegreppet i lagtexten har utredningen ansett att frågan om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag kan lösas genom att i lagen hänvisa till bokföringsskyldigheten enligt den nya bokföringslagen. Denna lösning är emellertid inte invändningsfri vare sig från lagteknisk synpunkt eller i materiellt hänseende, eftersom även bestämmelserna i bokföringslagen om bokföringsskyldighet bygger på handelsbolagsbegreppet.

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: Kommitténs bestämning av begreppet handelsbolag har inneburit en avsevärd inskränkning av användningsområdet för enkelt bolag. De skäl som framförts i betänkandet för behovet att likväl bibehålla konstruktionen enkelt bolag förefaller icke övertygande. Denna bolagskonstruktion innefattar i detta sammanhang inget annat än viss reglering av det obligationsrättsliga förhållandet mellan bolagsmännen. Benämningen "bolag" förknippas allmänt med en juridisk person. Risken är därför stor för missbruk av det associationsrättsliga begreppet "bolag". De valmöjligheter som står till buds för drivande av verksamhet i fysisk eller juridisk persons regi synes tillräckliga. Ur utrednings- och kontrollsynpunkt synes vara fördelaktigt att icke onödigtvis använda sig av verksamhetsformer, som inte går att inregistrera.

Svea hovrätt: Kommittén har funnit det ändamålsenligt att knyta an till bokföringsskyldigheten enligt den nya bokföringslagen (1976:125; BFL) på

i princip samma sätt som gäller f. n. enligt BL. Härigenom åstadkommes enligt kommittén också en lämplig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Det sistnämnda gäller under förutsättning att kommitténs i betänkandet redovisade tolkning av begreppet enskild person i BFL är riktig (bet. s. 88–90).

Enligt hovrättens mening är den sålunda föreslagna lösningen otillfredsställande i flera avseenden. Hänvisningen i lagförslagets 1 kap. 1 § 1 st. till bokföringsplikten enligt BFL framstår som meningslös, eftersom 1 § 1 st. BFL i själva verket förutsätter existensen av begreppet handelsbolag och i övrigt bara innehåller en generell föreskrift om bokföringsskyldighet för bl. a. sådant bolag. Den föreslagna kopplingen mellan handelsbolagslagen och BFL är således över huvud taget inte ägnad att bestämma när handelsbolag föreligger i associationsrättslig mening. Det förefaller vidare från lagteknisk synpunkt mindre lämpligt att göra gränsdragningen mellan handelsbolag och enkelt bolag beroende av en tolkning av begreppet enskild person i BFL.

Hovrätten anser mot bakgrund av det anförda att kommittén har underskattat behovet och värdet av en definition av bolagsbegreppet. Med hänsyn till de av kommittén redovisade klarläggandena i doktrin och praxis kan det heller inte anses vara förenat med några större vanskligheter att nu åstadkomma en sådan. Ett uppslag som därvid kan förtjäna att övervägas är att föreskriva att handelsbolag föreligger, om två eller flera avtalat att i bolag utöva näringsverksamhet. Detta innebär att användningsområdet för enkelt bolag begränsas till att avse annan verksamhet än näringsidkande. Härigenom skapas en klar gränsdragning mellan de båda associationsformerna som i huvudsak torde svara mot rådande behov. I förhållande till kommitteförslaget synes den praktiska skillnaden inskränka sig till att även sådant bedrivande i bolag av jordbruk och skogsbruk eller av uthyrning som avses i 1 § 2 st. BFL måste ske i handelsbolagets form. Detta kan knappast antas medföra någon egentlig olägenhet. Om man emellertid önskar hålla möjligheten öppen att även fortsättningsvis kunna bedriva sådan verksamhet i form av enkelt bolag, kan detta tillgodoses genom att man gör ett uttryckligt undantag från den angivna huvudregeln för näringsverksamhet av detta slag.

En gränsdragning mellan handelsbolag och enkelt bolag i enlighet med den sålunda antydda lösningen torde aktualisera en allmän omprövning av hur reglerna om enkelt bolag bör utformas. Kommittén har anfört att om det enkla bolaget i framtiden endast skulle få användas för icke näringsidkande verksamhet, det inte längre skulle finnas något behov för bolagsmännen att generellt få det enkla bolaget underkastat det handelsbolagsrättsliga regelsystemet. Vidare har kommittén pekat på att gränserna mellan enkla bolag och andra obligationsrättsliga förhållanden ofta är flytande. Redovisningen i betänkandet av olika förekommande typer av verksamhet som bedrivs i form av enkla bolag visar också en provkarta på disparata företeelser (bet. s. 60–61 och 116–117). Det kan ifrågasättas om det egentligen finns tillräckliga skäl att inordna alla dessa företeelser under en gemensam detaljreglering knuten till bestämmelserna om handelsbolag i enlighet med kommitteförslaget. Möjligen skulle det vara bättre att bryta ut reglerna om enkelt bolag ur förslaget och reglera det enkla bolaget genom särskild lagstiftning.

Hovrätten förordar att nu berörda grundläggande systematiska spörsmål ytterligare övervägs, innan slutlig ställning tas till det av kommittén framlagda förslaget.

Hovrätten för Västra Sverige: Hovrätten biträder kommitténs uppfattning (sid. 89) att det är en lagtekniskt opraktisk lösning att låta sambandet bestå mellan handelsbolagsbegreppet och den upphävda bokföringslagen. Av skäl som inte ligger i öppen dag undviker kommittén den naturligaste och mest praktiska metoden för definierandet av handelsbolaget och gör i stället hänvisning till annan författning.

Mot denna metod talar praktiska skäl samt det förhållandet att man blir beroende av att en viss redovisad tolkning av begreppet enskild person i 1 § 2 st. bokföringslagen är riktig för att definitionen skall komma att svara mot vad som avses. Hovrätten avstyrker den av kommittén använda metoden för definiering av begreppet handelsbolag och förordar att begreppet definieras i lagtexten utan hänvisning.

Kommerskollegium: De ändringar i 1895 års handelsbolagslag som hittills vidtagits har främst haft karaktären av följdförändringar till annan närliggande lagstiftning. En ändring av samma kategori utgör kommitténs förslag om att avgränsningen av begreppet handelsbolag knytes till bestämmelserna om bokföringsplikt i 1976 års bokföringslag. Till följd av att bokföringsskyldigheten utvidgats genom tillkomsten av denna lag och nu i princip omfattar samtliga näringsidkare har kretsen av handelsbolag utökats samtidigt som området för enkla bolag i motsvarande mån gjorts snävare. Kollegiet, som anser ändringen ändamålsenlig, har liksom handelskammarförbundet inte något att erinra mot förslaget.

Patent- och registreringsverket: Patentverket har inget att erinra mot den ytterligare inskränkning i användningsområdet för enkelt bolag som förslaget innebär.

AMS: Styrelsen anser det vara riktigt att användningsområdet för det enkla bolaget minskas på det sätt som har föreslagits.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen finner inte att kommittén i tillräcklig grad redovisat skälen för sitt påstående om de enkla bolagens ringa samhällsbetydelse. Det bör uppmärksammas att föredragande statsrådet i propositionen 1975:104 med förslag till ny bokföringslag särskilt betonade skillnaden mellan handelsbolag och enkla bolag i fråga om omfattningen av det personliga betalningsansvaret. I propositionen förutsattes därvid att bolagskommittén närmare klarlade vilken betydelse som de enkla bolagen hade i sin nuvarande form. Länsstyrelsen finner det därför motiverat att behovet av företagsformen enkla bolag närmare utreds innan den rättsliga definitionen av handelsbolag anknyts till 1976 års bokföringslag.

Kommitténs förslag skulle leda till att en rad verksamheter, som i dag drivs som enkla bolag, t. ex. uthyrning av mer än två lägenheter, kommer att omvandlas till handelsbolag. Beskattningskonsekvenserna av en sådan förändring blir relativt betydande. Bl. a. kommer en avyttring att kunna beskattas även enligt reglerna i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen. Vidare blir fåmansföretagslagstiftningen tillämplig. Här är det skattemässiga rättsläget f. n. oklart på en rad punkter. Enligt länsstyrelsens mening bör även de skatterättsliga konsekvenserna för den enskilde stå klara innan förslaget genomförs. Detta torde kräva viss utredning.

Länsstyrelsen i Göteborg och Bohus län: Jordbruk och skogsbruk medför inte bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Sådan verksamhet kommer därför även i fortsättningen att anses driven som enskild verksamhet, även om den bedrives av två eller flera personer tillsammans. När det gäller uthyrningsverksamhet blir läget något mera komplicerat. Uthyrning av byggnad eller del av byggnad medför således bokföringsplikt endast om

verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och inte utgör del av egen bostad. När det gäller verksamheten som avser uthyrning av byggnad eller del av byggnad ger begreppet näringsverksamhet ingen ledning. Detta kan i det enskilda fallet medföra oklarhet. Mot detta står å andra sidan skyldigheten för handelsbolag att i ansökan om registrering lämna uppgift om bl. a. firma. I förslaget intas därför en hänvisning till firmalagen (1974:156 och handelsregisterlagen (1974:157). – – –

Såvitt länsstyrelsen kan bedöma kommer förslaget – om det genomföres – att medföra att verksamheter, som idag drivs som enkelt bolag, omvandlas till handelsbolag. Detta medför vissa skatterättsliga konsekvenser, när det gäller avyttring av rörelse, upptagande av delägare m. m. Den mest betydelsefulla konsekvensen blir emellertid, att det enkla bolaget genom övergången till handelsbolag kommer att träffas av beskattningsreglerna för fåmansföretag. Dessa kan i speciella fall få kraftiga ekonomiska konsekvenser för handelsbolaget och dess delägare. Det skattemässiga rättsläget för handelsbolag som är fåmansbolag är för närvarande något osäkert. Att konsekvenserna i det enskilda fallet kan bli hårda, framgår bl. a. av regeringsrättens dom den 1 juni 1978 i fråga om ett förhandsbesked (RSV/FB Dt 1978:19). Länsstyrelsen anser därför att beskattningskonsekvenserna bör utredas först, innan förslaget om utvidgning av begreppet handelsbolag genomföres.

Stiftelseutredningen: Vi har inget att invända mot att handelsbolaget får ett ökat användningsområde. Men vi har anledning att peka på vissa brister i förslagets utformning. Kommittén torde ha förbisett vissa följder av de föreslagna bestämmelserna. Det har lett till bl. a. en bristande samordning av vissa delar av förslaget.

Kommitténs förslag till avgränsning av bolagsformerna är betydligt svårare att tillämpa än den nuvarande lagstiftningen. Det beror på att bokföringslagen (1976:125) bygger på det civilrättsliga näringsidkarebegreppet. Bokföringsskyldig är i regel envar som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Denna allmänt hållna bestämning ger väsentligt mindre vägledning än den uttömmande uppräkningen av verksamheter i bokföringslagen (1929:117). I fortsättningen blir det därför besvärligare för bolagsmännen och andra att avgöra bolagets rättsliga form. Den kan för övrigt skifta under bolagets bestånd.

Dessa förhållanden behöver i och för sig inte föranleda några invändningar. Det avgörande är vilka rättsverkningar som är förenade med de olika bolagsformerna. I det avseendet är skillnaderna betydande. Ett misstag i bedömningen av frågan om bokföringsskyldighet kan få allvarliga följder. Bolagsmän och andra kan drabbas av kännbara förluster. Det är dessutom straffbart att underlåta att anmäla ett handelsbolag till länsstyrelsen i det län där verksamheten skall drivas.

Dessa brister i rättssäkerheten bör avhjälpas. Det kan ske genom att exv. införa en bestämmelse om att handelsbolaget måste registreras för att förvärva rättspersonlighet. Motsvarande ordning gäller redan för det enkla bolaget. Med ett sådant krav ökar också möjligheten att påverka utvecklingen av handelsbolaget i det praktiska rättslivet. Därmed motverkas att bolaget används för att kringgå lagstiftning inom andra rättsområden.

FAR: Enligt förslaget skulle en förskjutning ske i förhållande till gällande rätt i fråga om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag. Förändringen gäller främst att bolag som är bokföringsskyldiga enligt 1976 års bokföringslag men ej skulle ha varit det enligt 1929 års bokföringslag i

fortsättningen enligt förslaget skall vara handelsbolag och icke kunna vara enkla bolag.

Denna förändring kan få större betydelse än som framgår av betänkandet. I den allmänna motiveringen (betänkandet, s. 117) finns en beskrivning av hur konsortier för utförande av enskilda projekt vanligen brukar vara organiserade.

Det kan ifrågasättas om denna beskrivning motsvarar den verkliga situationen för flertalet konsortier. För underlättande av kontrollen torde det vanligen krävas av det ledande företaget att det redovisar konsortiets transaktioner i en separat bokföring. Det är normalt nödvändigt att såväl balans- som resultaträkningar upprättas för konsortierna för att parterna skall erhålla erforderligt underlag för sina årsredovisningar. Om konsortier med egen bokföring icke kan bestå såsom enkla bolag enligt föreliggande betänkande bör konsekvenserna härav undersökas, eftersom det kan vara önskvärt att dylik samverkan för utförande av enskilt projekt kan få ske i formen av enkelt bolag. – – –

Kommittén har i betänkandet, s. 89–90, diskuterat frågan huruvida näringsverksamhet som i enlighet med 1 § andra stycket bokföringslagen är undantagen från bokföringsskyldighet enligt nämnda lag – alltså bl. a. jordbruk – blir handelsbolag om den bedrivs av två eller flera fysiska personer i bolag. Kommittén finner att sådant bolag skall utgöra enkelt bolag och ej handelsbolag, och denna slutsats finner FAR riktig. Kvar står dock den oklarhet i lagtexten, som består i att ifrågavarande stycke i bokföringslagen talar om "enskild person". För att undanröja denna oklarhet vore det lämpligt att bokföringslagen ändrades, så att det klart framgick att reglerna i 1 § andra stycket även gäller flera fysiska personer i samverkan.

Förhållandet mellan å ena sidan 1 § första stycket bokföringslagen och å andra sidan 1 kap. 1 och 3 §§ förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag kan också behöva förtydligas. Bokföringslagen kräver bokföring av alla som utövar näringsverksamhet, men var gränsen går mellan bokföringsskyldighet för bolaget och bokföringsskyldighet endast för de enskilda bolagsmännen framgår inte helt klart, speciellt med tanke på diskussionen under enkla bolag om konsortier (s. 116–117) enligt vilken handelsbolag uppstår först då tillgångar, skulder, intäkter och kostnader uppkommer. För att helt undanröja risken för feltolkning i detta avseende bör förutsättningarna för när bokföringsskyldighet inträder för bolaget och inte (endast) för bolagsmännen helst klargöras ytterligare i lagtexten, eventuellt i bokföringslagen.

TCO: TCO tillstyrker att användningsområdet för enkelt bolag avsevärt bör inskränkas. Såsom kommittén funnit bör andra företagsformer väljas när det gäller verksamhet av ekonomisk art med inslag av yrkesmässighet.

Svenska Byggnadsentreprenörföreningen: I delbetänkandet föreslås att begreppet handelsbolag knyts till bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen. Ett genomförande av förslaget i denna del leder till att handelsbolag kommer att föreligga om bolaget idkar näring, dvs. bedriver yrkesmässig verksamhet av ekonomisk art. På sidan 116 i delbetänkandet behandlas frågan till vilken bolagsform konsortier är att hänföra. Enligt den här uttalade uppfattningen är ett konsortium vanligen organiserat så att behov inte föreligger av någon egen redovisning. Detta beror på att ett konsortium inte anses ha vare sig tillgångar och skulder – eller kostnader och intäkter. Ett sådant konsortium har hittills varit att betrakta som enkelt bolag och kommittén föreslår ingen ändring härutinnan. Med anled-

ning av att kommittén sålunda synes mena att konsortier även framgent skall kunna behandlas som enkla bolag får SBEF påpeka följande.

Stora byggprojekt utförs vanligen av två eller flera byggföretag genom samverkan s. k. entreprenadkonsortier vilka hittills regelmässigt behandlats som enkla bolag, såvida de inte registrerats som handels- eller kommanditbolag. Med den av kommittén föreslagna lagtexten finns emellertid risk att entreprenadkonsortier, som organiseras på det sätt som är vanligt i byggbranschen blir att hänföra till handelsbolag. Eftersom det är angeläget att konsortier även i framtiden skall kunna bedrivas i enkelt bolag anser SBEF det nödvändigt med en anpassning av den föreslagna lagtexten till de förhållanden som gäller för entreprenadkonsortier inom byggnads- och anläggningsbranschen. För att belysa de förhållanden som gäller för denna grupp av konsortier kan följande upplysas.

Entreprenadkonsortier bildas av olika anledningar. En sådan är att vissa byggprojekt är så stora att endast ett fåtal företag har erforderliga egna resurser att genomföra projektet. Genom samverkan i konsortier kan flera icke så stora företag gå samman i olika företagsgrupperingar för att sinsemellan genom anbud konkurrera om projektet. Härigenom kan tillräckligt många anbud säkerställas för att uppnå anbudskonkurrens även beträffande de allra största byggprojekten. En annan anledning till entreprenadkonsortier är att många projekt är förenade med stora förlustrisker vilket medför att endast ett fåtal ekonomiskt mycket starka byggföretag är villiga att påtaga sig hela risken med projektet. Genom att samverka i konsortier kan riskerna spridas och även ekonomiskt sett mindre starka företag kan vara med och konkurrera. Detta främjar naturligtvis också anbudskonkurrensen och underlättar för ännu icke tillräckligt konsoliderade företag att medverka. Självfallet bidrar möjligheten till konsortiesamverkan till tryggare anställningsförhållanden inom företagen.

Konsortiesamverkan med andra företag är också av stort värde för många medelstora byggföretag. Som en följd av 70-talets minskade byggmarknad har nämligen de medelstora byggföretagen kommit i en utsatt position. Byggmarknaden för dessa företag är ofta en medelstor stad med omgivningar. Inom denna region konkurrerar företaget lokalt om de större projekten med riksföretagens lokalavdelningar. De medelstora företagens möjligheter att upprätthålla en någorlunda jämn sysselsättning är därför ofta mycket starkt beroende av några få enstaka större projekt inom regionen. Ur sysselsättningssynpunkt kan lätt uppstå svårigheter. När ett större pågående projekt närmar sig färdigställandet måste för att inte sysselsättningen inom företaget skall riskeras möjlighet finnas att få ett entreprenadprojekt av motsvarande storlek som ersättning. Svackor i sysselsättningen mellan olika entreprenadprojekt har tidigare kunnat utjämnas genom projekt i egen regi. Denna möjlighet har emellertid begränsats genom reglerna om det s. k. markvillkoret och bestämmelserna om anbudskonkurrens m. m. i bostadsfinansieringsförordningen. Den typ av företag som i stor utsträckning är beroende av enstaka stora projekt är också särskilt känsliga för förluster. För byggnadsföretag i allmänhet gäller att marginalerna genomsnittligt är mycket låga och att soliditeten är mindre än hälften av den genomsnittliga soliditeten för tillverkningsindustrin. Byggföretagens möjligheter att klara förluster under längre tid är därför små.

Inom byggnadsindustrin väntar man sig att antalet byggnadsarbetare med tillsvidare-anställning i framtiden kommer att vara högre än i dag. Detta kommer avsevärt att försvåra för företagen att snabbt anpassa företagets organision till ändrade produktionsvolymer vilket ofta är en förut-

sättning för att undvika eller begränsa förluster. Genom att delta i konsortium kan möjligheterna att upprätthålla en jämn sysselsättningsnivå förbättras och förluster begränsas.

Vad som ovan redovisats visar betydelsen av entreprenadkonsortier för byggnadsföretag av olika kategorier. Fördelarna med konsortiesamverkan får emellertid inte gå förlorade genom andra nackdelar t. ex. att konsortier påläggs ökad administration eller att beskattningssituationen försämras. Det framlagda lagförslaget kan emellertid medföra sådana nackdelar om ett byggkonsortium kommer att behandlas som handelsbolag. Skäl härför är bl. a. följande omständigheter.

Enligt anvisningar från riksskatteverket får nedskrivning av pågående entreprenadarbeten ske med högst ett belopp motsvarande summan av nedlagda indirekta kostnader och 20% av nedlagda direkta kostnaderna. Ett företag som utför entreprenadarbete bestämmer med utgångspunkt från företagets behov av förlustriskreservering och konsolideringar med vilket belopp nedskrivningarna skall göras. Samma möjlighet att själv bestämma reserveringsbehovet gäller för företag i konsortier som behandlas som enkelt bolag. Varje konsortiemedlem gör sina nedskrivningar på grundval av sin andel av nedlagda kostnader och sitt reserveringsbehov. Om däremot konsortiet behandlas som handelsbolag försvinner konsortiemedlemmarnas möjligheter att var för sig besluta om det belopp som företagets nedskrivningar skall göras med. I stället kommer detta belopp att bestämmas genom majoritetsbeslut i handelsbolaget. Konsekvenserna av att medlemmarna inte var för sig kan bestämma nedskrivningsbeloppet kan leda till att konsortiemedlem belastas med nedskrivningar som är så stora att förlust uppkommer i hans rörelse. Detta kan i värsta fall leda till att företaget blir likvidationsmässigt. I andra fall kan konsekvenserna bli att konsortiemedlem tvingas redovisa onormalt stor vinst i sin rörelse av den anledningen att övriga konsortiemedlemmar av nyss redovisad risk för förlustredovisning inte går med på tillräckligt stora nedskrivningar. Ur redovisningssynpunkt riskerar därför ett konsortium som bedrivs i handelsbolagsform att bli oacceptabelt.

Ur administrativ synpunkt föreligger dessutom betydande olägenheter. Sålunda måste konsortiet registreras i bl. a. handelsregister och mervärdeskatteregistret. Särskild redovisning måste dessutom ske i handelsbolaget och årsredovisning göras enligt förslaget. Vidare kommer det i delbetänkandet framlagda förslaget till lag om "Årsredovisning, revision och koncerner" att medföra allvarliga konsekvenser om konsortier bedrivs i handelsbolagsform.

Konsortiet kan, som en följd av den föreslagna 4 § i 1 kap., även om det inte har några anställda tvingas att i offentlig årsredovisning uppge det ekonomiska resultatet. Om konsortiet i stället skall behandlas som enkelt bolag kommer det att ingå i de deltagande bolagens årsredovisningar. En öppen redovisning av resultatet av en enstaka entreprenad kan medföra allvarliga nackdelar ur konkurrenssynpunkt.

På grund av vad som ovan anförts anser SBEF att det är synnerligen angeläget att konsortier, som organiseras på det sätt som är vanligt i byggbranschen också i framtiden skall ha möjlighet att vara enkla bolag och inte automatiskt bli handelsbolag.

I den allmänna motiveringen i delbetänkandet, sidorna 116–117, hävdas att den mest frekventa formen av konsortier inte har egna tillgångar och skulder, kostnader och intäkter och inte heller anställer personal i eget namn. På grund härav anser kommittén att de flesta konsortierna med den

föreslagna lagtexten skulle vara att hänföra till enkla bolag. Denna slutsats är dock icke riktig såvitt avser byggkonsortier. I betänkandet har man utgått från förhållandena i projekt för leverans av anläggningar för industrier, leverans av kompletta kraftverksanläggningar m.m. I dessa projekt torde det i allmänhet vara så att de deltagande företagen som en följd av olika kompetensområden svarar för klart skilda avsnitt i det gemensamma åtagandet. T. ex. svarar ett byggnadsföretag för uppförande av byggnader, ett verkstadsföretag för leverans och installation av generatorer och ett tredje företag för anslutningar. I ett sådant fall kan vanligtvis varje betalning hänföras till enskild konsortiemedlem, varför konsortiet inte skall redovisa några egna intäkter och kostnader. Enkelt bolag enligt de kriterier kommittén nämnt föreligger därför. Från denna typ av konsortier måste man emellertid skilja byggkonsortierna. I dessa har som regel de deltagande företagen likvärdig kompetens och konsortiet organiseras då vanligen så att ett av de deltagande företagen mot ersättning handhar administrationen av konsortiet. Vidare har konsortiet ofta inga anställda. Arbetena i projektet finansieras dels av förskott eller à-contobetalningar från beställaren dels av kapitaltillskott/lån från konsortiedelägarna. Arbetena i konsortiet är vanligen inte uppdelade mellan företagen på ett sådant sätt att enstaka betalningar mellan konsortiet och utomstående kan hänföras till viss konsortiemedlem. Konsortiet, som således får egna intäkter och kostnader blir enligt bokföringslagen bokföringsskyldigt och kommer därför enligt den föreslagna lagtexten att bli handelsbolag.

Den ovan lämnade redovisningen visar att ett entreprenadkonsortium kan definieras som en tillfällig och tidsbegränsad sammanslutning av två eller flera företag med syfte att svara för ett visst begränsat entreprenadåtagande. Det enkla bolaget enligt 1895 års bolagslag har visat sig vara en bolagsform som är synnerligen väl lämpad för ett entreprenadkonsortium. För enkelt bolag anges nämligen i denna lag att det kan slutas "för visst företag eller för fortsatt verksamhet". En grundläggande tanke i 1895 års bolagslag torde ha varit att handelsbolag är avsett för fortsatt, icke endast tillfällig verksamhet. För att undvika att konsortier kommer att behandlas som handelsbolag föreslår SBEF följande ändringar i kap. 1 till den föreslagna lagtexten.

§ 1 Handelsbolag föreligger, om två eller flera avtalat att i bolag utöva näringsverksamhet som ej endast är tillfällig och som medför bokföringsplikt enligt bokföringslagen (1976: 125).

Om skyldighet . . . . och handelsregisterlagen (1974: 157).

§ 3 Enkelt bolag föreligger om två eller flera avtalat att i bolag utöva verksamhet som ej medför bokföringsplikt enligt bokföringslagen (1976: 125). Enkelt bolag föreligger vidare om två eller flera avtalat att i bolag för visst företag utöva näringsverksamhet som medför bokföringsplikt enligt bokföringslagen (1976: 125).

Enkelt bolag övergår till att bli handelsbolag genom att föras in i handelsregistret. – – –

Enligt 1 kap. 1 § i förslaget skall handelsbolag anses föreligga om i bolag utövas "verksamhet" som medför bokföringsplikt enligt bokföringslagen. Enligt bokföringslagen föreligger emellertid bokföringsskyldighet endast för näringsidkare om inte fråga är om handelsbolag. För att undvika ett cirkelresonemang mellan bokföringslagen och den föreslagna lagen bör i nämnda stadgande i stället för ordet "verksamhet" användas ordet "näringsverksamhet".

Svenska Handelskammarförbundet: Beträffande de inledande bestäm-

melserna har Handelskammarförbundet ingen erinran mot den föreslagna utvidgningen av begreppet handelsbolag. Det bör dock anmärkas att bolagsbegreppet i sig torde innebära ett visst krav på varaktighet i relationen mellan bolagsmännen. Som framgår av kommittébetänkandet torde det trots den föreslagna förändringen även fortsättningsvis vara en fördel med särskilda regler för enkla bolag. Med hänsyn till den avgränsning som nu förordas kan det emellertid förefalla tveksamt att tillåta enkelt bolag att genom registrering i handelsregister övergå till handelsbolagsformen. Samtidigt bör dock framhållas att någon nämnvärd vinst genom ett förbud i detta avseende ej torde stå att vinna.

Sveriges Industriförbund: Förhållandena inom vissa branscher kan vara sådana, att ett genomförande av kommitténs lagförslag menligt skulle förändra betingelserna för företagens hittillsvarande former av samverkan i konsortier. Förbundet hänvisar i denna fråga till vad Svenska Byggnadsentreprenörföreningen anfört. Med anledning av vad som däri anföres vill förbundet endast framhålla, att handelsbolag ej bör anses föreligga när samarbetet avser visst verksamhetsprojekt, även om detta arbetsmässigt sträcker sig över en lång tid. Tidsfaktorn som sådan bör alltså ej vara det avgörande kriteriet för om en samverkan mellan två företag är att anse som ett enkelt bolag eller ett handelsbolag.

Förbundet vill även ta upp en fråga som bara flyktigt berörts i betänkandet. Det har blivit allt vanligare att företag sluter samarbetsavtal på olika områden. Avtalen sluts utan någon som helst avsikt att bilda något bolag för de gemensamma målen. Sådana samarbetsavtal kan t. ex. röra exportinsatser, forskning, utveckling eller marknadsföring. Avtalen löper under en relativt lång tid. Då rättsläget är oklart beträffande om – och i så fall när – sådana samarbetsavtal kan bli att betrakta som någon form av bolagsavtal är det angeläget, att man genom motivuttalanden klargör förhållandena på området. Frågan aktualiseras också genom det föreslagna vidgade handelsbolagsbegreppet. För näringslivet är det härvid av vikt att sådana samarbetsavtal – utan tanke på någon bolagsbildning – inte regelmässigt bedöms såsom ett bolagsavtal mellan de berörda företagen. Det är inte rimligt, att en av parterna som lämplig bedömd samarbetsform – som förutsatts ha en viss rättslig verkan – därefter från lagstiftaren anses ha en annan status.

2.4 Kommanditbolag

Riksåklagaren: Som förutsatts i direktiven saknas anledning att nu förbjuda kommanditbolaget som företagsform. De skatteflyktsproblem som är förknippade med denna företagstyp torde som utredningen förutskickat i allt väsentligt kunna bemästras genom att införa ett principiellt förbud för aktiebolag att uppträda som komplementär samt genom att det skattemässigt tillåtna underskottsavdraget begränsas till att avse den gjorda kapitalinsatsen. När det gäller den i direktiven aktualiserade frågan om införande av lagstadgade minimigränser för kommanditdelägares insatser ansluter jag mig till de av utredningen redovisade övervägandena och finner således lika med utredningen att de skäl som talar mot en sådan ordning är så beaktansvärda att någon lagstiftning på denna punkt inte bör genomföras.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Från åklagarsynpunkt är det föreslagna principiella förbudet för annan än fysisk person att vara komplementär i kommanditbolag tillfredställande. Det kan dock ifrågasättas om inte förbudet bör utsträckas till att avse allt delägarskap i vanliga handels-

bolag och kommanditbolag. Möjligheter till dispens från förbudet bör finnas.

Åklagarmyndigheten i Malmö åklagardistrikt: Kommittén diskuterar om formen kommanditbolag i fortsättningen skall tillåtas, enär det visat sig att just kommanditbolaget varit användbart för manipulationer med skatt för fysiska personer med hänsyn till avdragsreglerna. De förslag för att komma tillrätta med dessa problem liksom med tillåtande av aktiebolag som komplementär synes välgrundade. Jag vill i det sammanhanget understryka vikten av effektiv revision.

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: Nackdelarna med kommanditbolag från allmän synpunkt har kommittén ansett skulle kunna bemästras i stort sett genom att endast fysisk person skulle tillåtas vara komplementär samt kommanditdelägare skulle åläggas fullgöra sin insats direkt till bolaget. Föreslagna åtgärder mot missbruk synes icke tillräckliga. Enligt min mening borde man kunna uppställa följande ytterligare krav:

1) Registrering borde krävas för att kommanditbolag skulle anses bildat och inte som nu kunna komma till stånd genom ett muntligt eller skriftligt avtal.

2) Avdraget för förlust i kommanditbolag borde vara begränsat till storleken på den insats som kommanditdelägarna faktiskt gjort och icke som nu kunna uppgå till obegränsat belopp och av bolagsmännen utläggas på kommanditdelägare, som själv icke gjort förlusten. De skäl som enligt förslaget talar mot begränsning av möjligheterna att fritt fördela årsresultatet i vanliga handelsbolag kan icke åberopas för kommanditdelägare, som har ett begränsat ansvar.

3) Aktiebolag skulle icke i något fall kunna vara komplementär. Den föreslagna dispensregeln i 3 kap. 1 § tredje stycket bör därför utgå.

Svea hovrätt: Såvitt gäller förslagen att i princip bara fysisk person får vara komplementär i kommanditbolag (3 kap. 1 §) och att styrelse måste finnas i vissa större handelsbolag (5 kap. 1 §) delar hovrätten i huvudsak den uppfattning som kommit till uttryck i den reservation som avgetts av ledamoten Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand.

Hovrätten för Västra Sverige: Enligt förslaget tillåtes i princip endast fysiska personer att vara komplementärer. De i betänkandet redovisade skälen härför är skattemässiga, åtminstone såvitt förbudet avser aktiebolagen. Det har inte redovisats några associationsrättsliga skäl för den föreslagna ordningen. I andra sammanhang (sid. 125 och 127) har kommittén kommit till uppfattningen att man inte bör av enbart skatteskäl införa civilrättsliga regler; bl. a. med motiveringarna att det skulle innebära ett avsevärt ingrepp i avtalsfriheten och att det skulle vara svårt att överblicka de företagsekonomiska konsekvenserna. Samma skäl gör sig enligt hovrättens mening gällande i förevarande sammanhang. Härtill kommer att det, såsom kommittén själv angivit, kan finnas goda legitima skäl för andra än fysiska personer att intaga ställning av komplementär. Vidare bör beaktas att om en juridisk person träffar avtal med annan, fysisk eller juridisk person, att utöva bokföringspliktig verksamhet i form av kommanditbolag med den juridiska personen som komplementär så blir denna bolagskonstruktion stabilare än om verksamheten bedrives av den juridiske personen ensam. På grund av det anförda och då de av kommittén påtalade otillbörliga skatteförmånerna även kan uppnås för bolagsmän i handelsbolag avstyrker hovrätten att det införes generellt förbud för juridiska personer att vara komplementärer.

Kammarrätten i Stockholm: Kammarrätten bortser till en början från de

skattemässiga överväganden och påpekar följande. Fysisk person kan ensam driva rörelse under enskild firma. En konstellation av fysiska personer kan också driva rörelse. Samverkar de i handelsbolagets form, består deras personliga, obegränsade ansvarighet. Om de väljer kommanditbolaget gäller sådan ansvarighet för minst en av dem. Personerna kan även välja att samarbeta i aktiebolagsform, varigenom de uppnår fördelen att bli begränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Om ett aktiebolag, som ju självt kan driva rörelse, ingår som komplementär i ett kommanditbolag, kommer kommanditbolagets kreditunderlag att utgöras av, förutom aktiebolagets bundna kapital, även av kommanditdelägarnas insatser; den sammanlagda kreditbasen i kommanditbolaget blir således större än hos envar av bolagsmännen. Fysisk person kan ju själv eller genom samverkan med andra fysiska personer eller med juridiska personer i handelsbolagets, kommanditbolagets eller aktiebolagets form tillåtas driva rörelse. Varje bolagskonstruktion i kommanditbolagets form betyder att, utöver det kapital som redan finns, ytterligare tillskott av kapital eller arbetsinsatser kommer till stånd. Det kan därför synas svårförklarligt att man som komplementär inte kan tillåta handelsbolag – inte heller om det består av enbart aktiebolag som bolagsmän – och kommanditbolag.

Beaktar man sedan skattesynpunkter kan följande vara värt att påpeka. Aktiebolag – särskilt fåmansbolag – används ofta som komplementär i huvudsakligt syfte att bereda kommanditdelägarna – anställda eller aktieägare i aktiebolaget – skatteförmåner. I viss mån har motsvarande problem behandlats i promemorian Ds Fi 1972: 8 såvitt det gäller partrederi samt företag som driver luftfartsrörelse. Utredningens överväganden ledde på sin tid till att de skatteflyktseffekter som uppstod i stort sett elimineradés efter ändringar i skattelag.

Det bör påpekas att det inte är nödvändigt att välja kommanditbolagsformen för att uppnå de skatteeffekter som kommittén påvisar. Motsvarande förmåner kan uppnås i handelsbolagets form. Det obegränsade ansvar som då inträder för de fysiska personerna torde i realiteten inte utgöra någon större betänklighet mot träffandet av ett sådant avtal, dels med hänsyn till att samtliga bolagsmän – även aktiebolaget – är intresserade av att manövrera så att de fysiska personerna inte drabbas av det personliga, obegränsade ansvaret för bolagets gäld, dels med hänsyn till möjligheten för personerna att genom bodelning eller andra liknande förfaranden undandraga bolagets eventuella borgenärer förmånen av det i lagen stadgande ansvaret. Därför kan möjligen i frågasättas om det skatteflyktsproblem kommittén avser att lösa genom förbud för aktiebolag att vara komplementär inte bör lösas endast genom förändringar i skattelag. Även om en motsvarande lösning som valts för företag – således även handels- och kommanditbolag – som bedriver rederi- eller luftfartsrörelse ej kan uppnås, bör det inte vara uteslutet att nå fram till en lösning för såväl kommandit- som handelsbolagens del. Självfallet bör utifrån skattesynpunkter ingen erinran framföras mot den av kommittén förordade lösningen men samtidigt måste betonas att regeln inte blir till fullo effektiv, eftersom den tar sikte på kommanditbolag men inte på handelsbolag. Ett sammantaget övervägande kan ge vid handen att de nackdelar förslaget möjligen kan inrymma utifrån civilrättsliga samt national- och företagsekonomiska utgångspunkter inte till fullo uppvägs av dess skatterättsliga fördelar beträffande kommanditbolag.

Skulle förslaget genomföras torde innebörden i rekvisitet "synnerliga skäl" ytterligare böra belysas och förses med rikligare exemplifiering

utöver vad kommittén åstadkommit. Rimligen måste finnas flera situationer än den av kommittén beskrivna där det för de inblandade parterna kan te sig sakligt angeläget att välja kommanditbolaget som associationsform. Man skulle kunna förstå kommittén även så, att tillstånd för aktiebolag att ingå som komplementär endast skulle vägras om skatteflyktstransaktioner kunde befaras. Detta kan å andra sidan inte vara åsyftat, eftersom länsstyrelsens dispens i så fall kanske skulle komma att uppfattas som ett slags förhandsgodkännande från skatteflyktssynpunkt.

För att en erhållen dispens inte skall kunna missbrukas torde det vara nödvändigt att i denna föreskriva att dispensen förutsätter oförändrat bolagsändamål. Man kunde ju nämligen tänka sig att efter erhållen dispens kommanditbolaget överläts på nya personer – aktierna i aktiebolaget resp kommanditlotterna kunde förvärvas av en eller flera fysiska eller juridiska personer – varefter kommanditbolaget skulle komma att arbeta för annat ändamål än det dispensen avsåg. Vid länsstyrelsens prövning måste därför bolagets ändamål liksom villkoren i övrigt för dem som deltar som bolagsmän – exempelvis vad gäller vinst- och förlustfördelning, hembud och upplösning – redovisas på ett otvetydigt sätt (t. ex. genom att bolagsavtalet företes).

Om bolaget skulle börja arbeta för annat ändamål än det medgivna uppkommer frågan vilken rättsföljd som skall inträda. En ogiltigförklaring av bolagskonstruktionen kan skada tredje mans intresse. Böter eller viten kanske inte heller är en effektiv sanktionsform. – – –

Förslaget om revision innehåller inga regler motsvarande aktiebolagslagens om minoritetsrevisor. Möjligen kan detta ge anledning till frågan varför regeln om kommanditdelägares kontrollrätt gjorts dispositiv. Särskilt i de fall där kommanditdelägarnas insatser är små torde delägarna – åtminstone betraktade var för sig – lätteligen kunna förmås att avstå från kontrollrätten, om komplementären så skulle påfordra. Att införa generella regler om minoritetsrevision kan vara lagtekniskt svårt. Det har emellertid inte visats något övertygande skäl till att minoriteten begränsat ansvariga i kommanditbolaget skall ha sämre rätt till kontrollmöjligheter – särskilt om i medeltal anställda är färre än tio och revisor sålunda normalt ej behöver utses – än om de haft aktiebolaget som samverkansform. Det kan då ifrågasättas om regeln i 3 kap. 5 § inte skall ges motsvarande utformning som regeln i 2 kap. 5 § – jfrt med 2 kap. 1 § – beträffande kontrollrätten för från förvaltningen utesluten bolagsman i handelsbolag.

Bankinspektionen: Kommitténs majoritet vill i princip förbjuda annan än fysisk person att vara komplementär. Endast om synnerliga skäl föreligger bör enligt förslaget länsstyrelse få medge aktiebolag att vara komplementär. Inspektionen anser majoritetens förslag härvidlag välgrundat.

RSV (majoriteten): RSV vill understryka vikten av att kommittémajoritetens förslag genomförs, så att aktiebolag eller ekonomisk förening i regel ej kan vara komplementär och att dispensregler bör tillämpas restriktivt. Mot bakgrund av erfarenheterna av de s. k. vinst- och förlustbolagsärendena anser RSV att en sådan regel är helt nödvändig ur skatteflyktssynpunkt. RSV åberopar också den promemoria av företagsskatteberedningen som redovisas i betänkandet s. 113.

RSV (en minoritet av två ledamöter): Riksskatteverkets styrelsemajoritet har tillstyrkt förbud för aktiebolag att vara komplementär i kommanditbolag. Härför åberopar majoriteten endast kontrollskäl. Erfarenheten visar att kommanditbolag med aktiebolag som komplementär ofta är en lämplig form för samgående. Tillstyrkande av ett förbud utan att uppställa ett

alternativ för den seriösa näringsverksamheten ger majoritetens ståndpunkt en verklighetsfrämmande karaktär. Transaktioner vidtagna för att vinna obehöriga skattefördelar skall mötas genom åtgärder på skattelagstiftningens område. Associationsrättens uppgift kan inte i första hand vara att tillgodose fiskala synpunkter. Den svenska associationsrätten erbjuder endast ett fåtal företagsformer och några sakliga skäl för att begränsa de civilrättsliga möjligheterna har varken anförts av utredningen eller av Riksskatteverkets styrelsemajoritet. Vi avstyrker således införandet av det föreslagna förbudet.

Patent- och registreringsverket: En nyhet är att som komplementär i kommanditbolag endast skall godkännas fysisk person. De risker som kommittén finner förenade med att tillåta aktiebolag att vara komplementär i kommanditbolag bör enligt patentverket mötas med åtgärder inom ramen för skattelagstiftningen. Det förefaller ytterst tveksamt om det dispenssystem som kommittén föreslagit kan användas för att förhindra att kommanditbolag utnyttjas i skatteundandragande syfte. Icke sällan torde de förhållanden som kommittén velat råda bot på uppträda först efter det att dispensärendet avgjorts. Det kan heller inte bortses från att ett aktiebolag kan vara en värdefull komplementär i ett kommanditbolag. Inte minst med hänsyn till bolagsborgenärerna kan det vara av intresse att aktiebolag har denna möjlighet. Patentverket kan därför inte biträda kommitténs förslag på denna punkt.

AMS: Styrelsen ifrågasätter om inte dispensmöjligheten borde utvidgas till att omfatta även ekonomiska föreningar. Ekonomiska föreningar lyder ju under en detaljerad lagstiftning om registrering, årsredovisning, revision m. m. vilket skiljer dem avsevärt från ideella föreningar och stiftelser.

Länsstyrelsen i Stockholms län (majoriteten): I likhet med kommittén anser länsstyrelsen övervägande skäl tala för att kommanditbolagsformen behålls. Behovet av kommanditbolag torde för övrigt komma att öka om förslaget om en kapitalassociationsform för mindre företag, s. k. andelsbolag, inte leder till lagstiftning.

Vad angår det principiella förbudet för aktiebolag att inträda som komplementär anser länsstyrelsen det vara av stor vikt att förslaget härom snarast genomförs. Länsstyrelsen kan vitsorda kommitténs uppgifter om att bolagsformen använts för att uppnå obehöriga skatteförmåner. För att stoppa skatteflykten via kommanditbolag krävs emellertid även en skatterättslig regel som begränsar kommanditdelägares avdragsrätt för underskott i verksamheten till belopp som motsvarar insatt kapital. Kommitténs förslag utgör enligt länsstyrelsens uppfattning ett betydelsefullt steg mot stävjandet av skatteflykten på det aktuella området.

Länsstyrelsen i Stockholms län (en minoritet av tre ledamöter): Möjligheten för aktiebolag att inträda som komplementär innebär civilrättsliga fördelar och är många gånger nödvändigt för svenska konsortier som arbetar med utlandsuppdrag. Samarbetsavtal vad gäller större uppdrag mellan högst seriösa företag, bl. a. internationella projekt, sker ofta i form av kommanditbolag där andelsägarna går in med sin insats och gemensamt bildar ett aktiebolag som blir personligt ansvarigt. Länsstyrelsen ställer sig därför avvisande till utredningens förslag om principiellt förbud för aktiebolag att inträda som komplementär.

Länsstyrelsen i Malmöhus län (majoriteten): Inom länsstyrelsens skatteavdelning finns omfattande erfarenheter av kommanditbolag, vilka utnyttjas i skatteundandragande syfte. Fråga är då om kommanditbolag vilkas verksamhet regelmässigt resulterar i underskott. Dessa uppkommer

vanligen till följd av avskrivningar på kapitalkrävande anläggningstillgångar eller på grund av att bolaget övertagit en förlustbringande del (exempelvis forsknings- eller lagerhållningsfunktionen) av ett delägarna närstående aktiebolags verksamhet. Undandragandet grundas på det förhållandet, att kommanditdelägarnas underskottsavdrag inte är begränsade till de gjorda kapitalinsatserna. Delägarnas ansvar för uppkommande skulder, för vilka de erhåller avdrag vid beskattningen, är emellertid begränsat till insatserna i bolaget. Möjligheten att använda kommanditbolag i skatteundandragande syfte kvarstår enligt länsstyrelsens mening så länge denna skillnad mellan ekonomiskt ansvar och rätten till underskottsavdrag tillåts föreligga. Den av kommittén föreslagna förändringen beträffande komplementären kan visserligen antas komma att något försvåra undandragandet men ändrar inte det grundläggande missförhållandet. Som anges i betänkandet intar kommanditdelägaren ofta en ställning, som påminner om kreditgivarens. Delägaren är ju inte behörig företräda bolaget. Mot denna bakgrund föreslår länsstyrelsen, att en bestämmelse införs av innebörd, att kommanditdelägare inte skall kunna påföras förlust, som överstiger hans insatskapital. Det kan anmärkas, att den föreslagna 3 kap. 2 §, bortsett från dispositiviteten, innehåller bestämmelser av nämnd innebörd vid upplösning av kommanditbolag.

Syftet med den föreslagna bestämmelsen och med förbudet mot aktiebolag som komplementär är som sagts att förhindra skatteflykt. Den ifrågavarande lagstiftningen är emellertid civilrättslig. Som sådan har den till syfte att reglera förhållandet mellan bolagsmännen samt förhållandet mellan bolaget och dess avtalsparter. Fråga uppkommer då, om sådan lagstiftning skall dikteras även av fiskala intressen. I fall som förevarande är avsikten att förhindra att civilrättslig lag tillämpas på sådant sätt, att effekter uppkommer, som är till skada för samhället. Det förefaller inkonsekvent, att i en föreslagen lag, direkt eller indirekt, tillåta handlande, vars effekter måste förtas genom lag av annan art. Länsstyrelsen kan föreställa sig problem av förevarande art, som av praktiska skäl bäst löses inom ramen för skattelagstiftningen. Det är emellertid då fråga om problem, som uppkommit till följd av att gällande civilrättslig lag tillämpas på ett sätt, som lagstiftaren inte hade anledning räkna med, då lagen gavs. Länsstyrelsen förordar således, att ovan nämnda frågor löses i den föreslagna bolagslagen.

Genom utformningen av övergångsbestämmelserna till nu föreslagen lag begränsas effekten av förbudet för aktiebolag att vara komplementär avsevärt. Enligt punkten 5 i dessa gäller att kommanditbolag som före lagändringen haft annan än fysisk person som komplementär ej berörs av den nya bestämmelsen. Härigenom tillåts befintliga kommanditbolag som utnyttjas i skatteundandragande syfte på sätt kommittén beskrivit (s. 113) att oförändrat fortsätta sin verksamhet. Det kan vidare förutses att omfattande nybildning av kommanditbolag med aktiebolag som komplementär kommer att ske före den nya lagens ikraftträdande. Även dessa bolag undgår de nya bestämmelserna. Länsstyrelsen föreslår därför att övergångsbestämmelserna ändras så att äldre kommanditbolag under en övergångsperiod om förslagsvis två år har att anpassa sig till bestämmelsen i 3 kap. 1 § och att förbudet för aktiebolag att vara komplementär ges verkan från tidigast möjliga dag.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Kommanditbolaget bör finnas kvar som bolagsform även i framtiden. En viktig förutsättning måste dock vara, att såväl de civilrättsliga som skatterättsliga reglerna beträffande

kommanditbolag reformeras så att möjligheterna att använda detsamma för skatteflykt elimineras. – – –

Länsstyrelsen anser för sin del, att kommitténs förslag är väl motiverat. Det är mycket angeläget, att man genom lagstiftning förhindrar, att den personliga ansvarigheten i ett kommanditbolag helt elimineras genom att ett aktiebolag sättes in som komplementär. Det är idag en vanlig konstruktion att några personer anskaffar ett aktiebolag, som de sedan sätter in som komplementär i ett kommanditbolag, där de själva är kommanditdelägare. Ett annat vanligt fall är att en ensam ägare av ett framgångsrikt aktiebolag tillsammans med det av honom själv ägda aktiebolaget bildar ett kommanditbolag för att uppnå skattefördelar. Kommanditbolaget blir då dotterföretag till aktiebolaget. Som kommittén anfört i betänkandet under det avsnitt som behandlar frågan om rätt för delägare att taga lån från handelsbolaget, kan reglerna om låneförbud i aktiebolagslagen sättas ur spel genom att ett handelsbolag sättes in som koncernföretag. Enligt länsstyrelsens mening är det angeläget att förhindra att aktiebolag sätts in som komplementär i kommanditbolag.

Kommittén har även påvisat, att kommanditbolaget kan användas för skatteflyktstransaktioner genom att underskott kan fördelas fritt mellan komplementär och kommanditdelägare. Detta är en allvarlig fråga, som länsstyrelsen berört i yttrande 1975-11-17 över förslaget till allmän skatteflyktsklausul och i yttrande 1978-10-23 över budgetdepartementets promemoria "Lag mot skatteflykt". Länsstyrelsen har i dessa båda yttranden framhållit, att det är nödvändigt, att det i skattelagstiftningen inskrives, att avdrag för underskott i kommanditbolag inte får medges med högre belopp än delägaren riskerar. Redan i yttrandet 1975-11-17 framhöll länsstyrelsen, att denna fråga är brådskande. I yttrandet 1978-10-23 lämnades exempel på orimligheten i nuvarande förhållande. Länsstyrelsen upprepar vad som tidigare anförts i denna fråga. Det är nödvändigt, att i skattelagstiftningen föreskriva att delägare i kommanditbolag inte äger rätt till avdrag för underskott med högre belopp än han riskerar.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län (majoriteten): Som reservanterna Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand anfört kan det ifrågasättas om man i en lag av civilrättslig natur bör ta hänsyn till frågor av skatteteknisk karaktär. Antalet kommanditbolag, som intagits i länsstyrelsens handelsregister är ringa i förhållande till antalet handelsbolag och endast i ett fåtal fall är juridisk person komplementär. Något större behov ur företagsekonomisk synpunkt för juridisk person att vara komplementär synes inte föreligga. Om sådant behov skulle uppstå ger förslaget möjlighet till dispens. Länsstyrelsen motsätter sig därför inte förslaget.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län (en minoritet av en ledamot): Förslaget att endast fysisk person i princip får vara komplementär i kommanditbolag avstyrkes.

Stiftelseutredningen (särskilt yttrande av experten Holmström med instämmande av experten Henriz): Förslaget att i regel endast godta fysisk person som komplementär brister i saklig förankring. Vi delar uppfattningen att det ligger en fara i att bilda bolag med ett obetydligt kreditunderlag. Men kommittén har förbisett kreditmarknadens betydelse i det sammanhanget. Ett bolag med en bristande kreditvärdighet godtas i regel inte ens om det ställs särskild säkerhet.

Vidare har kommittén förutsatt att bolagets kreditvärdighet påverkas av komplementärens företagsform. Enligt vår uppfattning finns det inget stöd för ett sådant antagande. Fysiska personer kan inte förutsättas ha bättre

kreditvärdighet än exv. stiftelser och ideella föreningar. Det avgörande är i stället vilka som är bolagsmän och hur de har fördelat ansvaret. Kommitténs förslag är därför missriktat. Det träffar inte den verkliga orsaken till bristande kreditunderlag. För att motverka osunda bolagsbildningar krävs det helt andra åtgärder.

Det viktigaste skälet till den föreslagna begränsningen tycks ha varit risken för skatteflykt. Men otillbörliga skatteförmåner bör åtgärdas inom ramen för skattelagstiftningen. Vi anser det vara mindre lämpligt att låta skattehänsyn styra utformningen av annan lagstiftning. Det kan få olyckliga följder i det praktiska rättslivet. Utlåningsförbudet för aktiebolagen och vissa pensions- och personalstiftelser manar inte till efterföljd.

Även i övrigt är de rådande skatteförhållandena ett dåligt skäl för att genomföra förslaget. De påvisade fallen av skatteflykt har uteslutande gällt bolag med ett aktiebolag som komplementär. Å andra sidan är denna form av missbruk inte begränsad till kommanditbolaget. Från skattesynpunkt är den föreslagna ordningen därför inte särskilt välbetänkt.

Enligt vår mening har kommittén inte framfört några övertygande skäl för att förbjuda juridisk person att vara komplementär. Vi kan därför inte tillstyrka förslaget i denna del.

FAR: FAR anser att det av praktiska skäl även fortsättningsvis bör vara möjligt att tillåta att aktiebolag och ekonomiska föreningar får vara komplementärer utan dispens. Olägenheterna av en sådan ordning bör kunna begränsas genom aktiebolagslagens skärpta bestämmelser om aktiekapitalets storlek, redovisning, insyn och revision och genom väntad ny lagstiftning om ekonomiska föreningar. Det må i detta sammanhang också erinras om att i BRÅs promemoria "Revisors verksamhet" föreslagits, att alla aktiebolag skall ha auktoriserad eller godkänd revisor. De skattemässiga skäl för en ändring, som kan föreligga, bör kunna tillgodoses inom ramen för skattelagstiftningen.

LRF: Emellertid har kommittén föreslagit att aktiebolag endast efter dispens och på grund av synnerliga skäl skall kunna vara komplementär. Ekonomisk förening kan inte ens efter dispens vara komplementär. Ledamoten Ollén har med instämmande av två experter reserverat sig mot kommitténs förslag i denna del. LRF instämmer i denna reservation av samma skäl som reservanterna. Skulle en ändring i kommitténs förslag på angivet sätt inte vinna gehör vid förslagets fortsatta behandling bör förslaget i vart fall ändras så att ekonomisk förening på samma villkor som aktiebolag skall kunna vara komplementär eftersom anledning saknas att behandla de båda företagsformerna olika härvidlag.

TCO: Utredningen har föreslagit att endast fysisk person får vara komplementär om inte länsstyrelsen medger att aktiebolag får vara komplementär. Sådant medgivande skall kunna ske om synnerliga skäl därtill föreligger. TCO tillstyrker denna regel men organisationen vill dock föreslå att de anställdas åsikter skall inhämtas och utgöra ett betydelsefullt inslag vid länsstyrelsens prövning. – – –

Med kommitténs synsätt får man en lagstiftning som på goda grunder innehåller ett principiellt förbud för annan än fysisk person att vara komplementär. Samtidigt är man beredd att acceptera alla övriga former av komplementärskap, bara komplementären inträtt före lagens ikraftträdande. Ett prövningsförfarande av länsstyrelsen också beträffande äldre kommanditbolag borde enligt TCOs mening bättre överensstämma med de tankegångar som ligger till grund för den föreslagna lagstiftningen.

SACO/SR: SACO/SR anser vidare att kommittén icke redovisat några

hållbara argument för att i princip utesluta aktiebolaget som komplementär i kommanditbolag. Eftersom aktiebolaget i andra sammanhang kan bedriva näringsverksamhet och även i övrigt ha full rättskapacitet, kan det av kommittén anförda motivet om skatteundandragande risker icke tillmätas sådan betydelse att aktiebolagsformen i princip skall kunna uteslutas som komplementär i ett kommanditbolag.

Svenska Bankföreningen: Bankföreningen delar kommitténs uppfattning att kommanditbolag även i fortsättningen bör få förekomma. Bankföreningen beaktar därvid bl. a. att denna bolagsform kan ha betydelse för småföretagsamhetens kapitalförsörjning. – – –

Den av kommittén föreslagna restriktionen mot aktiebolag såsom komplementär avses motarbeta att kommanditbolag användes för att möjliggöra skatteflykt. Bankföreningen anser att skatteflyktsproblematiken bör lösas i första hand genom regler i skattelag och inte genom civilrättsliga regler. Skall lagen om handelsbolag och enkla bolag emellertid uppta en bestämmelse, innebärande att aktiebolag endast efter dispens kan vara komplementär, bör för dispens inte krävas synnerliga skäl; särskilda skäl bör räcka. Länsstyrelsen bör i dispensärendena kunna bilda sig en uppfattning huruvida skatteflykt kan befaras. Är så inte fallet bör dispens regelmässigt meddelas. De i betänkandet redovisade fallen (s. 113) när dispens förutsättes bli beviljad talar också för denna utformning av dispensregeln.

Svenska Byggnadsentreprenörföreningen: SBEF vill understryka att handelsbolag och i synnerhet kommanditbolag i sin nuvarande form med möjlighet till ansvarsbegränsning genom komplementär är i vissa fall en helt nödvändig associationsrättslig företagsform. Ett aktiebolag som komplementär har visat sig vara särskilt lämpligt för mindre och medelstora företag. Denna företagsform underlättar anpassningen till olika företagsstrukturer med avseende på t. ex. produktion, riskspridning, finansiering och ägande. Det förslag till andelsbolag som bolagskommittén tidigare framlagt har mött mycket stark kritik från såväl näringsliv som från organisationer och olika myndigheter. Införande av en ny bolagsform synes därför f. n. inte vara särskilt sannolik. Vid sidan av aktiebolagsformen bör därför hittillsvarande möjlighet – att utan de föreslagna begränsningarna bilda kommanditbolag med aktiebolag som komplementär – finnas kvar. Om den föreslagna begränsningen genomförs synes bolagskommitténs arbete hittills ha medfört, inte att man skapat något alternativ till aktiebolagsformen utan i stället att man tagit bort ett alternativ. Intill dess ett godtagbart förslag för ny bolagsform med möjlighet till begränsning av bolagsmännens ansvar redovisats motsätter sig därför SBEF bestämt att den föreslagna begränsningen av juridisk persons möjlighet att vara komplementär blir föremål för lagstiftning. Eftersom bolagsbildningen av affärsmässiga och andra skäl många gånger måste ske mycket snabbt, synes – hur extensiv och liberal tillämpningen av den föreslagna dispensmöjligheten än kommer att bli – dispensinstitutet ej i tillräcklig utsträckning kompensera de nackdelar den ifrågavarande begränsningen leder till. – – –

SBEF ställler sig helt bakom herr Olléns reservation men vill dessutom framföra följande synpunkter.

I betänkandet redovisas exempel som anses skola visa att kommanditbolag utnyttjats i skatteundandragande syfte. Enligt SBEFs uppfattning tillhör det undantagen att kommanditbolag använts på detta sätt. Tvärtom torde det helt övervägande antalet kommanditbolag vara välskötta och ha tillkommit i helt andra syften än att möjliggöra skatteflykt. Att tillgripa civilrättslig lagstiftning för att komma tillrätta med icke önskvärda verk-

ningar av gällande skatteregler synes inte heller särskilt ändamålsenligt. I stället bör ändringar i skattelagstiftningen ske.

Det fall kommittén redovisar som exempel på att kommanditbolag utnyttjas i skatteundandragande syfte är för övrigt illa valt eftersom, med hänsyn till de numera i stort sett permanenta bestämmelserna om särskilt investeringsavdrag på 25 % av anskaffningskostnaden för maskiner, bättre skattefördelar uppnås om den ifrågavarande kommanditdelägaren själv förvärvar maskinen direkt för uthyrning till sitt aktiebolag. Ett direkt ägande leder inte heller till några diskussioner med beskattningsmyndigheterna om fördelningen av underskottsavdrag mellan kommanditdelägaren och det ifrågavarande aktiebolaget. Samma skattefördelar som redovisats i exemplet torde för övrigt kunna uppnås genom handelsbolag. Risktagandet för delägarens del synes nämligen – oavsett om man väljer handels- eller kommanditbolag – vara relativt ringa eftersom investeringar i maskiner och inventarier som resulterar i underskottsavdrag som regel är relativt värdebeständiga. SBEF anser därför inte att kommittén har framfört tillräckliga skäl för att i en lag om handelsbolag och kommanditbolag införa den föreslagna lagändringen för komplementär. Eventuellt icke önskvärda skattekonsekvenser för kommanditdelägare bör därför i stället lösas genom ändring i skattelag. Detta torde kunna ske genom bestämmelser om begränsningar i rätten till underskottsavdrag på samma sätt som gjordes i fråga om partrederier.

För det fall förslaget ändock genomföres är det av synnerlig vikt att vida möjligheter till dispens från förbudet skapas. Kommittén har föreslagit, att länsstyrelse endast vid synnerliga skäl kan medge undantag från förbudet. SBEF kan inte se någon anledning till en sådan restriktivitet i dispensmöjligheterna. Det helt övervägande antal fall där aktiebolag eller ekonomiska föreningar går in som komplementärer motiveras av seriösa intressen, varför ett väsentligt större utrymme än vad som föreslagits måste tillskapas för länsstyrelses medgivande.

Svenska Handelskammarförbundet: När det gäller kommanditbolagsformen instämmer Handelskammarförbundet i kommitténs bedömning att denna företagsform även framgent bör få finnas. Även om företagsformen inte är vanligt förekommande i Sverige kan den innebära en lämplig väg att tillföra kapital till en rörelse som i övrigt vilar på personligt ansvar för komplementären. Kommittémajoriteten har föreslagit att endast fysisk person ska få vara komplementär. Länsstyrelsen kan dock, om synnerliga skäl förligger, medge att aktiebolag får var komplementär. Majoriteten i kommittén motiverar denna förbudsreglering med att kommanditbolagsformen under senare år utnyttjats i syfte att undandra skatt. Såsom anförs i reservationen av ledamoten Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand är denna argumentation icke övertygande. Någon skatterättslig skillnad mellan kommanditbolag och handelsbolag föreligger i aktuella hänseenden ej. Visserligen kan hävdas att kommanditbolaget, genom avsaknad av personligt ansvar för kommanditdelägarna, är mera attraktivt i vissa situationer. Därest så skulle befinnas vara fallet bör emellertid remedier mot skatteundandraganden införas i skattelagstiftningen. Att neka företagsformer som i sig anses godtagbara, nämligen aktiebolaget och den ekonomiska föreningen, att vara komplementär förefaller inte rimligt. Det kan framhållas att man i det pågående lagstiftningsarbetet i Norge, med hänvisning bl. a. till sistnämnda argument, synes komma att godtaga aktiebolag som komplementär.

Svenska Revisorsamfundet SRS: Utredningen föreslår – 3 kap. 1 § – att

endast fysisk person får vara komplementär, såvida inte registreringsmyndigheten på grund av synnerliga skäl medger att aktiebolag uppträder som komplementär. Det huvudsakliga motivet för det föreslagna förbudet synes vara, att kommanditbolag med aktiebolag och ekonomisk förening som komplementär kan utnyttjas i skatteundandragande syfte. Oavsett önskvärdheten i och för sig av att begränsa möjligheterna till illegala skatteflyktstransaktioner kan samfundet icke tillstyrka förslaget. Den nya bokförings- och aktiebolagslagstiftningen med dess ökade krav på redovisning och insyn i aktiebolag samt bestämmelserna om aktiekapitalets storlek ger enligt samfundets mening ett betydligt bättre skydd än tidigare för kommanditbolagets förpliktelser, då aktiebolag är komplementär. Det kan också förväntas en ny lagstiftning om ekonomiska föreningar. Ytterligare skärpta bestämmelser om skydd för det bundna kapitalet har dessutom föreslagits av en arbetsgrupp inom Brottsförebyggande rådet i en nyligen avlämnad promemoria (Aktiebolagslagen – förstärkt skydd för det bundna kapitalet m. m, pm 1979: 5). Samfundet vill dessutom erinra om att Brottsförebyggande rådet i en tidigare promemoria, Revisors verksamhet, pm 1978: 2, föreslagit att alla aktiebolag oavsett storlek skall ha auktoriserad eller godkänd revisor. SRS anser, att de åtgärder som sålunda genomförts eller föreslagits bli genomförda utgör ett tillräckligt skydd mot missbruk av aktiebolag eller ekonomisk förening som komplementär i kommanditbolag. Därest särskilda åtgärder skulle anses behöva vidtas i skattehänseende, bör detta kunna ske inom ramen för skattelagstiftningen.

På anförda skäl avstyrker SRS förslaget att endast fysisk person skall få vara komplementär i kommanditbolag, såvida inte dispens medgivits av registreringsmyndigheten.

Sveriges Ackordscentral: Vid genomgång av den mängd ärenden, som handlades 1978 har visat sig, att på något enstaka undantag när det gäldbundna boet, som det heter, drivits i aktiebolagsform. Vi har därför mycket ringa erfarenhet av den företagstyp, som remissen avser.

De synpunkter, som vi möjligen ändå bör anföra hänför sig uteslutande till i vad mån borgenärsintresset blir berört. Av betydelse är här kommanditbolaget och komplementärens roll i sammanhanget. Här ansluter vi oss mycket gärna till förslaget att i princip icke längre acceptera aktiebolag som komplementär.

Sveriges advokatsamfund: Enligt samfundets mening bör ett aktiebolag – liksom även en ekonomisk förening – kunna vara komplementär utan att dispens skall erfordras. Samfundet delar således den uppfattning i denna fråga som uttalats i den av kommittéledamoten Ollén, med instämmande av experterna Norén och Strand, avgivna reservationen. Inte minst i sådana fall av samverkan mellan olika intressenter, som är av typen joint venture, är det ganska vanligt att kommanditbolagsformen kommer till användning. Intressenterna är i sådana fall i regel aktiebolag, vilka deltager antingen såsom komplementär eller kommanditdelägare. Det skulle medföra betydande olägenheter att försvåra eller omöjliggöra en sådan samverkan genom att i princip förbjuda aktiebolag att vara komplementär i ett kommanditbolagsförhållande.

Samfundet kan inte heller finna att det ovannämnda, av kommittén angivna huvudsakliga skälet för dess ståndpunkt i den berörda frågan är hållbart. Även om skatteflyktransaktioner skulle kunna förhindras genom att uppställa ett principiellt förbud för aktiebolag (eller ekonomisk förening) att vara komplementär – samfundet är inte övertygat om att risken för skatteflykttransaktioner är särskilt överhängande i de fall då komple-

mentären i ett kommanditbolag är en juridisk person – bör denna fråga lösas inom skattelagstiftningens ram och inte i en civilrättslig författning.

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF: SBRF instämmer i kommitténs bedömning att kommanditbolag även i fortsättningen bör få finnas kvar. SBRF anser emellertid i motsats till kommittémajoriteten att aktiebolag även i fortsättningen skall få vara komplementär i kommanditbolag utan särskilt tillstånd av länsstyrelsen, då enligt förslaget, synnerliga skäl skall föreligga.

Motiveringen att kommanditbolagsformen utnyttjas i syfte att undandraga skatt är såsom anförts i reservationen av ledamoten Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand icke övertygande. Detta bör enligt vår mening lösas inom ramen för skattelagstiftningen.

Sveriges Grossistförbund: Anledningen till att aktiebolag i princip skall utestängas från möjligheten att vara komplementär är enligt kommittémajoriteten att man vill "förhindra att kommanditbolaget utnyttjas för skatteflykt" (sid. 13 i betänkandet). Utöver detta allmänna påstående, som kommittémajoriteten inte kunnat belägga, finns det knappast något motiv för förslaget. Aktiebolag är en företagsform, som kan driva näring och i övrigt ha rättskapacitet utan personligt betalningsansvar för bolagets ägare. Vi kan inte finna förslaget i denna del motiverat och anser dessutom att frågan om befarade skatteundandraganden skall lösas genom skatterättslig och inte privaträttslig lagstiftning.

SHIO – Familjeföretagen och Sveriges Köpmannaförbund: Efter genomgång av reservationer mot delbetänkandet av bl. a. ledamoten Ollén, kan ifrågasättas om man inte borde överväga att tillåta ett aktiebolag att inträda som komplementär i ett kommanditbolag.

Sveriges Industriförbund: Kommittén föreslår i princip ett förbud för andra än fysiska personer att vara komplementärer i kommanditbolag.

Kommitténs huvudsakliga skäl för den nämnda bestämmelsen synes vara uppfattningen att kommanditbolag med aktiebolag eller ekonomisk förening som komplementär används i skatteundandragande syfte. Förbundet kan inte finna att tillräckliga skäl, specifikt hänförliga till kommanditbolaget, förebragts för den föreslagna regeln. Om missbruk sker vid användandet av kommanditbolag genom att skattemedel undandras, är detta ett problem som inte bör lösas genom en ändring av reglerna för möjligheterna till ett företags konstruktion utan av skattelagstiftningen. Förbundet vill också framhålla, att kommittén i andra delar av betänkandet, där skatteflyktsproblematiken diskuterats, underlåtit att föreslå nya civilrättsliga regler genom en uttrycklig hänvisning till att frågan bör lösas inom skattelagstiftningens ram.

Från riskfördelningssynpunkt måste det vidare anses försvarligt att använda ett aktiebolag som komplementär vid samverkan i projekt, som i vart fall i inledningsskedet kan te sig ekonomiskt osäkra. Den övervägande delen av de projekt som drivs i kommanditbolagsformen är otvivelaktigt av seriös karaktär, där möjligheterna till förlustavdrag utnyttjas för en resultatmässig utjämning av de ofta betydande initialkostnaderna för ett projekt. Då denna möjlighet på grund av skattereglerna ej står till buds i samma utsträckning vid andra former av samverkan, utgör också detta ett argument för att aktiebolag bör tillåtas som komplementärer.

På nämnda skäl och med hänvisning till ledamoten Olléns reservation i denna del avstyrker förbundet förslaget om att andra än fysiska personer inte skall tillåtas som komplementärer i kommanditbolag. För det fall det nu diskuterade förslaget ändock genomföres är det av synnerlig vikt att

vida möjligheter till dispens från förbudet skapas. Kommittén har föreslagit, att länsstyrelse endast vid synnerliga skäl kan medge undantag från förbudet. Förbundet kan inte se någon anledning till en sådan restriktivitet i dispensmöjligheterna. Det helt övervägande antal fall där aktiebolag eller ekonomiska föreningar går in som komplementärer motiveras av seriösa intressen, varför ett väsentligt större utrymme än vad som föreslagits måste tillskapas för länsstyrelses medgivande. Det är också av största vikt att punkten 5 i utredningens förslag till övergångsbestämmelse vinner beaktande om förslaget i den nu aktuella delen genomförs.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Den mest betydelsefulla förändringen rör förslag till förbud för aktiebolag att vara komplementär i kommanditbolag. Nämnda förbud motiveras med att en sådan konstruktion kan medföra betydande skatteförmåner. Vi delar utredningens farhågor för att konstruktion av detta slag kan utnyttjas i skatteflyktssyfte. Emellertid ställer vi oss tveksamma om den valda angreppsmetoden är korrekt. Skatteflyktsåtgärder bör angripas genom skatterättslig lagstiftning och inte genom civilrättsliga föreskrifter. Förfarandet med aktiebolag som komplementär i kommanditbolag har ofta affärsmässiga skäl. Detta skulle enligt förslaget tillgodoses genom ett dispensförfarande. Vår uppfattning är emellertid att ett dispensförfarande innefattar en alltför komplicerad rättstilllämpning. Eftersom dispensärendena inte heller har någon officiell redovisning uppkommer betydande svårigheter för företagen att erhålla en bild över vilka transaktioner som kan tänkas bli dispensgrundande. Vi förordar därför att aktiebolag liksom hittills tillåts vara komplementär i kommanditbolag, samt att de åsyftade skatteflyktstransaktionerna förhindras genom ändringar i gällande skattelagstiftning.

2.5 Styrelse i handelsbolag

Riksåklagaren: Det är självfallet angeläget att även de handelsbolagsanställda tillförsäkras samma medinflytande som de anställda i aktiebolagen. Detta bör emellertid kunna tillgodoses på annat och lämpligare sätt än att framtvinga en för denna bolagsform onödig och omständlig administrativ apparat. I detta hänseende ansluter jag mig till den uppfattning som kommit till uttryck i den av ledamoten Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand avgivna reservationen.

Överåklagaren i Stockholm: I likhet med reservanterna Ollén, Norén och Strand finner jag det olämpligt att införa regler om styrelse, vilka är främmande för handelsbolagsformen, då det med hänsyn till den normala ägarestrukturen i bolagen kan förväntas att viktiga beslut fattas utanför styrelsen. Vidare finner jag det olyckligt att i central civillagstiftning införa straffbud, som kan förväntas få begränsad effekt. Arbetstagarinflytande bör kunna uppnås genom särskild lagstiftning, som ej endast berör de större handelsbolagen.

Länsåklagaren för speciella mål: De nya straffbestämmelserna torde, såvitt avser brott mot 7 § 1 st. andra och tredje meningen, vara omöjliga att tillämpa, *dels* på grund av att det straffbara området väsentligt inskränkts på ett svårbestämbart sätt genom uttrycket "om ej såvitt möjligt", *dels och* genom att den straffansvarige inte är klart angiven.

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: Beträffande förslaget om styrelse i handelsbolag ansluter jag mig till reservationen under punkt 3 i betänkandet att styrelse icke skall behövas i handelsbolag. Som framhållits framstår den som "väsensfrämmande för denna associationsrättsliga fi-

gur". Styrelse i handelsbolag kan tänkas utnyttjas som bulvanskap för den som faktiskt utövar beslutsfunktioner i handelsbolaget. – – –

Den straffbestämmelse som är införd som 14 § i förslaget bör utgå. En sådan bestämmelse kommer med all sannolikhet icke att få någon praktisk tillämpning. Erfarenheter från liknande bestämmelser i gamla aktiebolagslagen ger klart belägg härför och 1975 års aktiebolagslag har ett flertal sådana straffbestämmelser utmönstrats. Under alla förhållanden bör straffskalan icke omfatta fängelse. Fängelsepåföljd i sådana sammanhang framstår som så otänkbar att förslaget i denna del knappast förefaller vara allvarligt menat. I stället kan en sådan strafflatitud mera vara ägnad att minska respekten för fängelsestraff i allmänhet än att utgöra ett avhållande straffhot.

Länsåklagarmyndigheten i Älvsborgs län: 5 kap. 6 § andra stycket andra meningen jämförd med 5 kap. 14 § i förslaget. Den straffbelagda regeln är obestämd och kan bli svår att tillämpa. Inom vilken tid skall styrelsen sammankallas? Vem skall straffas?

Svea hovrätt: Hovrätten delar i huvudsak den uppfattning som kommit till uttryck i den reservation som avgetts av ledamoten Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand. Särskilt förslaget om inrättande av styrelse är enligt hovrätten dåligt underbyggt. Det bör vara möjligt att finna andra och lämpligare former för att tillgodose de anställdas berättigade anspråk på medinflytande i handelsbolag än genom att tvinga fram en för denna bolagsform typiskt sett onödig och tyngande administrativ påbyggnad. Möjligen kan övervägas att införa en fakultativ regel om inrättande av styrelse. En sådan skulle närmast ta sikte på handelsbolag i vilka det finns ett stort antal bolagsmän. Ett förvaltningsorgan av styrelsetyp skulle kunna tänkas vara av värde för sådana bolag och medföra ökad administrativ smidighet. Antalet handelsbolag med denna ägarstruktur kan dock antas vara ganska ringa, varför en regel av angivet slag sannolikt skulle få begränsad praktisk betydelse.

Hovrätten för Västra Sverige: Enligt gällande rätt äger bolagsmännen i handels- och kommanditbolag i princip bestämma vilken fördelning av förvaltningsrätten som helst. Därigenom ernås att den för varje enskilt fall mest lämpade administrativa apparaten kan anordnas. Den konstruktion som nu föreslås är främmande för de nu aktuella rättsfigurerna och betingade av andra än associationsrättsliga behov. Önskat personalinflytande i de större handels- och kommanditbolagen bör åvägabringas annorledes än på föreslaget sätt. Konsekvenser av företagsekonomisk art har inte utretts. Härtill kommer att det, om förslagets regler om styrelse skulle införas, kan förutses kollisioner mellan de enskilda bolagsmännens behörighet och styrelsens behörighet. Risken för rättsförluster för tredje man förefaller påtaglig. Hovrätten avstyrker förslaget i denna del.

Bankinspektionen: Den lösning, som kommittén stannat för, nämligen att mer omfattande företagsamhet även för framtiden bör kunna få bedrivas inom ramen för ett handelsbolag, kan inspektionen ansluta sig till. Inspektionen förutsätter därvidlag dock att de olika förslag till ökade möjligheter till insyn som kommittén för fram genomförs på minst den nivå majoriteten föreslår. I detta avseende är kommitténs förslag till styrelse för handelsbolag med minst 25 arbetstagare av särskild betydelse. Kommitténs motivering för att införa styrelse för handelsbolag av denna storleksordning är emellertid enligt inspektionens uppfattning något ensidig. Det är inte endast de anställdas behov av inflytande som motiverar en sådan nyskapelse. Enligt inspektionens erfarenhet finns det väl så god grund

härtill i den ökade effektivitet i företagandet som kan bli följden av en väl sammansatt styrelse. Mot de bestämmelser som reglerar styrelsens arbete har inspektionen ingen erinran. De tillgodoser den obegränsat ansvarige bolagsmannens intresse av särskilt inflytande.

Kommerskollegium: Förslaget avstyrkes av handelskammarförbundet, som bl. a. anser att själva grundstrukturen i handelsbolagsformen gör det olämpligt med en obligatorisk styrelse. Kollegiet delar denna uppfattning och får även för sin del avstyrka att regler om styrelse införs i handelsbolagslagen. Andra vägar torde stå tillbuds för tillgodoseende av de anställdas berättigade krav på medbestämmande.

Patent- och registreringsverket: Frågan om de anställdas inflytande på ledningen av företag som drivs i handelsbolagsform är viktig och det är angeläget att finna en tillfredsställande lösning. Det är dock tveksamt om ett generellt införande av styrelse i handelsbolag med minst 25 anställda är den lämpligaste formen för att öva medinflytande från de anställdas sida. Kravet att ha styrelse i handelsbolag av viss omfattning kan i mindre företag med ett fåtal anställda komma att uppfattas som ett hinder för en fortsatt expansion och utökning av antalet arbetsplatser utöver den angivna gränsen. Särskilt gäller detta i företag som sköts av ett fåtal bolagsmän. Det förefaller därför angeläget att lösa frågan om de anställdas inflytande på ett sätt som inte skapar gränsproblem.

AMS: Styrelsen anser det vara värdefullt att aktiebolagslagens regler tagits till mönster på det sätt som har skett. Särskilt viktigt finner styrelsen det vara att förslaget om styrelse i handelsbolag ger möjlighet att tillämpa lagstiftningen om styrelserepresentation för de anställda på handelsbolag.

Länsstyrelsen i Stockholms län (majoriteten): Länsstyrelsen biträder kommitténs förslag. Genom att lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar efter viss lagjustering kan göras tillämplig även på handelsbolag erhålles möjlighet att åstadkomma en ökad likställighet mellan handelsbolag och aktiebolag och ekonomiska föreningar i fråga om de anställdas insyn och inflytande i de enskilda företagen.

Länsstyrelsen i Stockholms län (en minoritet av ordföranden och två ledamöter): Länsstyrelsen delar inte kommitténs förslag om styrelse i större handelsbolag. I fråga om aktiebolag skapar själva associationsformen med ett stort antal kapitalägare ett behov av en samlad beslutsenhet i form av styrelse. För handelsbolag föreligger inte motsvarande behov. Detta sammanhänger med handelsbolagets uppbyggnad med delad förvaltningsrätt och vetorätt för bolagsman mot förvaltningsåtgärd som föreslås av annan bolagsman. Med hänsyn till att beslutsprocessens utformning i handelsbolag är intimt förknippad med de enskilda bolagsmännens personliga ansvar för bolagets förbindelser måste ett styrelsetvång i handelsbolag anses som helt främmande för denna associationsform. Det kan inte heller uteslutas att ett styrelsetvång kan medföra en ökad byråkratisering av beslutsrutinerna, ett förhållande som kan leda till att bolagsformen blir mindre attraktiv i näringslivet. Enligt länsstyrelsen är det därför betänkligt att förändra associationsformen på sätt kommittén föreslagit.

Trots länsstyrelsens inställning till styrelse i handelsbolag delar länsstyrelsen kommitténs uppfattning att det i fråga om de anställdas möjlighet till inflytande och insyn i företag inte finns anledning att göra skillnad mellan större handelsbolag och aktiebolag och ekonomiska föreningar. Länsstyrelsen finner det därför angeläget att ansträngningar görs i syfte att bereda de anställda inflytande och insyn även i de större handelsbolagen. Detta

bör dock ske på ett sätt som bättre överensstämmer med bolagsformens specifika natur. Det kan härvid noteras att redan kommitténs förslag om årsredovisnings- och revisionstvång innebär en påtaglig förbättring av insynsmöjligheterna i bl. a. dessa företag.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen instämmer för sin del i majoritetens uppfattning, att det bör införas lagregler om att det i handelsbolag med minst 25 anställda skall finnas en styrelse. Länsstyrelsen tillstyrker därför kommitténs förslag i denna del. Till följd av förslaget om styrelse föreslår kommittén ett tillägg till handelsregisterlagen. Enligt detta skall, om styrelse tillsatts på grund av bestämmelserna i 5 kap. lagen om handelsbolag och enkla bolag, registreras vem som är styrelseledamot och vem som handhar den löpande förvaltningen. Även detta förslag, som är en naturlig följd av kommitténs ställningstagande, tillstyrkes av länsstyrelsen.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län (majoriteten): Länsstyrelsen har inte något att erinra om förslaget.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län (en minoritet av en ledamot): Förslaget att införa styrelse för vissa handelsbolag avstyrkes.

Stiftelseutredningen: Av juridisk-tekniska skäl finns det enligt vår uppfattning åtskilligt att invända mot de föreslagna bestämmelserna om styrelse. När vi redovisar våra synpunkter i denna del, sker det mot bakgrund av att vi har liknande svårigheter att finna godtagbara former för de anställdas medverkan i förvaltningen av stiftelser.

Styrelsen i ett företag brukar utmärkas av vissa rättsförhållanden. Den förvaltar självständigt företagets angelägenheter. Detta uppdrag utövas gemensamt av styrelsens ledamöter men under enskilt ansvar. För beslut räcker det vanligen med att flertalet av dem biträder ett förslag. Bortsett från ordföranden är deras inbördes ställning lika.

Kommitténs lagförslag avviker i ett viktigt avseende från dessa allmänna grunder. Bolagsmännen kommer att inta en särställning i styrelsen om inte annat har avtalats. Under vissa förutsättningar kommer de bl. a. att kunna förbjuda åtgärder i den löpande förvaltningen och verkställigheten av beslut som styrelsen redan har fattat. Detta innebär ett kraftigt ingrepp i styrelsens självständiga ställning.

Orsaken till detta är att bolagsmännen i regel ansvarar obegränsat för bolagets förpliktelser. Det har därför ansetts vara rimligt att de har möjlighet att förbjuda åtgärder som kan medföra förluster för dem (se a. a. s. 154). Vi delar denna uppfattning. Men till skillnad från kommittén anser vi det vara svårt att tillfredsställande förena tvingande bestämmelser om styrelse med ett obegränsat ansvar för bolagsmännen.

Som de föreslagna reglerna är utformade blir styrelsen helt beroende av bolagsmännen. Den kommer inte att självständigt kunna förvalta bolagets angelägenheter. Motsättningar mellan bolagsmännen kan försvåra styrelsens arbete. Vidare kommer ansvarsförhållandena att bli invecklade och svåra att bedöma. Dessutom kommer skyddet av tredje man att uppvisa brister. Det är osäkert vad som kan komma att krävas för god tro vid förbud mot beslutade åtgärder.

Förslaget att införa bestämmelser om styrelse i vissa handelsbolag tillgodoser enligt vår uppfattning inte på ett lämpligt sätt de anställdas befogade krav på medbestämmande. Visserligen förändras formerna för förvaltningen. Men även i fortsättningen kommer bolagsmännen att ha det avgörande inflytandet i alla förvaltningsfrågor. Vi betvivlar att de anställda är särskilt betjänta av en sådan ordning och anser att andra lösningar bör övervägas.

Vi föreslår därför att det inte införs några tvingande bestämmelser om styrelse i handelsbolagen.

FAR: FAR har observerat de strävanden som i andra sammanhang görs för att underlätta de mindre företagens verksamhet och begränsa förekomsten av onödig byråkrati. Mot denna bakgrund anser FAR att den föreslagna storleksgränsen för krav på obligatorisk styrelse ytterligare bör övervägas. Bestämmelserna om styrelserepresentation har utformats med utgångspunkt i aktiebolagslagen. FAR vill mot bakgrund av att bolagsmännen i handelsbolag har personlig ansvarighet ifrågasätta om ansvars- och befogenhetsfördelningen mellan styrelsen och bolagsmännen tillräckligt klarlagts. Någon motsvarighet till bolagsstämman i aktiebolaget har ej föreslagits för handelsbolagen.

LO: LO ställer sig mycket positiv till att utredningen skapar förutsättningar för att lagen om styrelserepresentation skall kunna omfatta även handelsbolag genom att föreslå att styrelse skall finnas i handelsbolag som har minst 25 arbetstagare. Detsamma föreslås även för koncerner där handelsbolag är moderföretag. Gränsen för styrelse vid 25 arbetstagare är LO så länge beredd att acceptera även om styrelse som förvaltningsorgan rimligen bör vara lika funktionellt för mindre företag. I samband med propositionen förutsätter LO att lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar (LSA 1976: 351) utvidgas till att omfatta även handelsbolag så att den nya handelsbolagslagens möjliggörande av styrelserepresentation för de anställda snabbt förverkligas.

TCO: Det är enligt TCOs uppfattning angeläget att lagen om styrelserepresentation snarast görs tillämplig på handelsbolag med styrelser, samt att de nya koncerner som bolagskommittén föreslår (t. ex. sidoordnade koncerner) också blir föremål för en fullvärdig styrelserepresentation för de anställda.

SACO/SR: SACO/SR tillstyrker att regler skapas om styrelse- och styrelserepresentation i handelsbolag med minst 25 anställda i enlighet med kommittémajoritetens förslag. En sådan styrelserepresentation ger handelsbolagsanställda samma möjligheter till inflytande på företagets toppnivå som anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar. Styrelserepresentation är av särskilt värde eftersom kollektivavtal ibland saknas, varvid inflytandet via MBL blir urholkat.

Svenska Byggnadsentreprenörföreningen: Under hänvisning till vad herr Ollén anfört i sin reservation får SBEF avstyrka att förslaget om styrelse i handelsbolag genomförs. Beträffande det föreslagna stadgandet i 5 kap. 3 § önskar SBEF dessutom påpeka följande. Enligt förslaget skall i styrelse ingå de bolagsmän som är förvaltningsberättigade då skyldighet att ha styrelse uppkommer. Eftersom bolagsman i handelsbolag icke nödvändigtvis behöver vara fysisk person innebär förslaget om styrelse i handelsbolag att även juridisk person t. ex. aktiebolag kan ingå i styrelsen. Jämfört med vad som hittills gällt för styrelse i andra associationsformer är detta en innovation. SBEF vill ifrågasätta om konsekvenserna med juridisk person som styrelseledamot övervägts innan förslaget till ifrågavarande paragraf formulerades.

Svenska Handelskammarförbundet: Motivet för denna, ganska omfattande, nya reglering är att lagen om styrelserepresentation för anställda ska kunna göras tillämplig också på handelsbolag. Enligt Handelskammarförbundets mening kan detta inte vara ett rimligt sätt att lagstifta. Arbetstagarna bör självfallet ha det inflytande som medbestämmandelag, annan

lagstiftning och avtal kan ge dem. Detta medinflytande bör emellertid organiseras så att det svarar mot beslutsstrukturen i det enskilda företaget. Att tvinga handelsbolag av en viss storlek att ha styrelser enkom för att på den konstruerade vägen åstadkomma ett medinflytande förefaller långsökt. Handelskammarförbundet vill till detta foga att själva grundstrukturen i handelsbolagsformen gör det olämpligt med en obligatorisk styrelse. I förslagets 2 kap. finns de dispositiva regler som gäller bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter. Dessa regler anger hur ett handelsbolag skall styras och står i principiell konflikt med de bestämmelser i det föreslagna 5 kap. som rör styrelsen. Handelskammarförbundet vill betona att en styrelse i ett aktiebolag med nödvändighet intar en central beslutsposition. Aktiebolagsreformen fordrar att en kollegial styrelse kan uppträda som legal ställföreträdare för bolaget. I handelsbolagsformen är förhållandet ett helt annat och det finns för den sistnämnda formen inte heller något annat skäl att ha obligatoriska regler om styrelse. Handelskammarförbundet vill peka på den besynnerliga effekt som blir följden av att i handelsbolagslagen kombinera regler om styrelse med regeln om vetorätt för varje bolagsman. Motsatsförhållandet härvidlag kommer till uttryck i en bestämmelse i förslaget innebärande att bolagsman som ingår i styrelsen och har obegränsat personligt ansvar har rätt att inlägga förbud mot beslut som styrelsen fattar. Med hänvisning till vad som anförs i den tidigare nämnda reservationen avstyrker Handelskammaren således kommitténs förslag i denna del.

Sveriges advokatsamfund: Av motiven framgår att det enda skälet för kommitténs nu åsyftade förslag är att möjlighet därigenom skall beredas för löntagarrepresentation i huvudsaklig överensstämmelse med vad som nu gäller i aktiebolag. De gällande bestämmelserna härom innebär dock endast en rätt för arbetstagarorganisation att under de i samma bestämmelser givna förutsättningarna utse arbetstagarrepresentanter i aktiebolagets styrelse. I enlighet härmed bör skyldighet att i de fall som avses i 5 kap. i förslaget tillsätta styrelse i handelsbolag inträda endast om arbetstagarrepresentation i styrelsen begäres enligt nyssnämnda, för aktiebolag nu gällande regler. I annat fall bör det enligt samfundets mening inte föreligga någon ovillkorlig skyldighet för bolagsmännen att tillsätta styrelse i ett handelsbolag. Å andra sidan bör sådan styrelse kunna tillsättas om bolagsmännen, oavsett antalet anställda och oberoende av om begäran om arbetstagarrepresentation framställes, så anser lämpligt; såvitt samfundet har sig bekant är styrelser i handelsbolag redan nu ganska ofta förekommande.

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF: De anställdas insyn och inflytande i företaget bör i första hand regleras i medbestämmandelag och avtal mellan respektive organisationer.

Svenska Företagares Riksförbund: Förbundet instämmer i den reservation som avgetts av kommittéledamoten Ollén med instämmande av experterna Norén och Strand.

Sveriges Grossistförbund: Enligt vår mening är de anställdas krav på och behov av medinflytande och information lika legitima för alla företag, oavsett kapitalassociationsform, men dessa krav och behov bör utformas och anpassas till respektive företagsform. Lagen om styrelserepresentation för anställda har utformats för att passa aktiebolagsformens karaktär. I ett aktiebolag har styrelsen såsom ombud och ställföreträdare för ägarna – många gånger helt anonyma – en lika naturlig som nödvändig funktion. Motsvarande är inte fallet i handelsbolag, där ägare och företagsledning

som regel är samma personer. Vi anser därför att det inte finns någon anledning att införa styrelseinstitutet i handelsbolag utan menar att de anställdas medinflytande och information skall tillgodoses på annat sätt än att enkom härför påtvinga handelsbolag styrelsefunktionen.

SHIO-Familjeföretagen och *Sveriges Köpmannaförbund:* Vi delar reservanternas inställning i frågan om behovet av en styrelse i handelsbolag av viss storlek. För de mindre och medelstora företagen som drivs i handelsbolags form kan detta innebära en onödig administrativ belastning. Personalinflytandet i handelsbolagen kan tillgodoses på annat sätt än genom formell styrelsefunktion.

Sveriges Industriförbund: Förbundet avstyrker kommitténs förslag om införande av styrelseplikt för de större handelsbolagen. Beträffande de närmare skälen för förbundets ståndpunktstagande hänvisas till ledamoten Olléns reservation i denna del. Härutöver vill förbundet endast peka på reglerna i 5 kap 7 § om obegränsat personligt ansvarig bolagsmans vetorätt mot styrelsens beslut. Bestämmelsen, som just i detta sammanhang synes sakligt motiverad, innebär att styrelsens möjligheter till att fungera som ett beslutsorgan praktiskt kan omintetgöras. Detta förhållande visar, att införandet av en styrelseplikt måste ses som en konstlad konstruktion, vilken inte kan anses gagna bolaget som sådant.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Vi delar utredningens synpunkter på att samarbetet mellan de anställda och företagsledningen är mycket väsentligt även i handelsbolag och kommanditbolag. Enligt vår mening är dock förslaget att införa styrelse för handelsbolag med personligt ansvariga delägare alltför långtgående. Bolagsmans rätt att skydda sin personliga förmögenhet har beaktats genom en vetorätt. Genom denna vetorätt blir styrelsens funktion ytterligt begränsad. Tillsammans anser vi detta talar för att styrelsen i handelsbolag inte kommer att fylla denna funktion av samarbetsorgan mellan företagsledning och anställda. I stället föreslår vi att samarbetet mellan anställda och företagsledning exempelvis löses genom utökad skyldighet till kontakt med företagsnämnd i samband med för företaget betydelsefulla beslut.

2.6 Särbestämmelser i övrigt för större handelsbolag

Riksåklagaren: När det gäller de större handelsbolagen knyter sig intresset främst till frågorna om behovet av regler om bundet bolagskapital, låneförbud samt styrelse och verkställande direktör. Vad först gäller frågan om bundet kapital i handelsbolag kan visserligen hävdas att en bestämmelse med sådan innebörd sannolikt kan bidra till att försvåra skatteflyktstransktioner av skilda slag. Från civilrättslig synpunkt torde emellertid något behov av en sådan bestämmelse inte föreligga. Fortfarande skall ju den ordningen gälla att bolagsmännen ansvarar primärt och solidariskt för bolagets förpliktelser, varför anledning saknas att tillämpa de i aktiebolagslagen till skydd för det bundna bolagskapitalet uppställda sanktionerna om betalningsansvar, återbetalnings- och skadeståndsskyldighet. Med hänsyn härtill och då specifika skatteflyktsproblem i första hand synes böra lösas inom skattelagstiftningens ram ansluter jag mig till utredningens uppfattning att bestämmelser om bundet bolagskapital inte bör införas i den civilrättsliga regleringen om handelsbolag. Ett principiellt låneförbud kan vara motiverat dels för att skydda det egna kapitalet dels för att förhindra skatteflykt. Som ovan anförts har jag godtagit utredningens ståndpunkt enligt vilken regler om bundet kapital inte bör införas för handelsbolagens

del. Med hänsyn härtill och då något annat motiv som från civilrättslig synpunkt påkallar en bestämmelse om låneförbud inte torde föreligga ansluter jag mig till utredningens slutsatser jämväl beträffande ifrågavarande spörsmål.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Det ifrågasätts om inte trots av kommittén anförda skäl däremot ett låneförbud motsvarande det i aktiebolagslagen borde införas för att motverka möjligheterna till skatteflykt.

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: Även om regler om låneförbud, såsom framhållits i förslaget, lätt kan kringgås, bör i likhet med vad som gäller för aktiebolag sådant förbud för bolagsman i handelsbolag införas till motverkande av att förfarandet utnyttjas i skatteflyktssammanhang.

Länsåklagarmyndigheten i Älvsborgs län: Det kan ifrågasättas om ej regler om skyldighet att tillskjuta kapital från början kunde medföra att man planerade noggrannare innan man startade bolaget. I gäldenärsbrottsutredningar har ibland kommit tillsynes avskräckande exempel på att man alltifrån starten haft brist på rörelsekapital. De föreslagna reglerna om skyldighet för handelsbolag att avge offentlig årsredovisning är (slutet av 6.4.2) ej fullgod ersättning för regler om bundet kapital eftersom sådan redovisning kommer i efterhand och måhända för sent för att borgenärerna skall vara skyddade. På sidan 126 påpekas möjligheten för bolagsmännen att åstadkomma skatteflykt genom att låna pengar från bolaget. Kommittén belyser möjligheterna att kringgå ett låneförbud med hjälp av olika lånetransaktioner. Vad kommittén anför kan utgöra skäl för att vid sidan av låneförbud kräva bundet kapital i bolaget.

Kammarrätten i Stockholm: Kammarrätten delar de bedömningar kommittén gjort härvidlag.

Bankinspektionen: Kommittén har stannat för att inte föreslå någon inskränkning i bolagsmännens avtalsfrihet såvitt gäller deras kapitalinsatser, något som förefaller motiverat med hänsyn till bolagsformens huvudsakliga användningsområde.

Länsstyrelsen i Stockholms län (majoriteten): Länsstyrelsen finner det angeläget att nuvarande möjligheter till skatteflykt förhindras. I motsats till kommittén anser länsstyrelsen att ett låneförbud, som för aktiebolagens del numera införts i aktiebolagslagen, bör intas i handelsbolagslagen. Verkningarna av ett förbud kommer att knytas direkt till bolaget och dess soliditet, ett resultat som inte uppnås genom en skattemässig reglering.

Länsstyrelsen i Stockholms län (en minoritet av tre ledamöter): Avsnittet om låneförbud i länsstyrelsens yttrande utgår.

Länsstyrelsen i Malmöhus län (majoriteten): Kommittén har funnit, att det inte behövs något bundet kapital i handelsbolag och därför inte något behov av att genom låneförbud skapa säkerhet för att vissa tillgångar av hänsyn till borgenärerna finns i bolaget. Det har emellertid kommit till länsstyrelsens kännedom, att i fall, där länsstyrelsen avslagit ansökan om lån från aktiebolag till aktieägare, låneförbudet i aktiebolagslagen kringgås på så sätt, att aktieägaren bildar handelsbolag eller kommanditbolag tillsammans med sitt eget aktiebolag och därefter via handelsbolaget lånar pengar för privat konsumtion. Förfarandet möjliggör skatteflykt. Enligt kommittén bör de skatteflyktsproblem som kan vara förenade med möjligheten att ta lån från handelsbolaget i stället lösas inom ramen för skattelagstiftningen. I konsekvens med vad som anförts om att kommanditdelägare inte skall påföras förlust, som överstiger hans insatskapital, och om förbu-

det mot aktiebolag som komplementär föreslår länsstyrelsen, att bestämmelse om låneförbud införs i den bolagslag som nu föreslås.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Något behov av ett generellt låneförbud för handelsbolag synes knappast föreligga. – – –

Kommittén anser, att de skatteflyktsproblem som kan vara förenade med möjligheten att ta lån från handelsbolag bör lösas inom ramen för skattelagstiftningen. Länsstyrelsen delar denna uppfattning. -- – –

Länsstyrelsen anser för sin del, att det är angeläget att möjligheterna till kringgående av låneförbudet i aktiebolagslagen snarast stoppas. Som framgår av vad länsstyrelsen anfört är detta en fråga av stor räckvidd, som även berör väsentliga avsnitt inom skatterätten. Länsstyrelsen anser därför, att det fortsatta utredningsarbetet bör omfatta såväl den civilrättsliga som den skatterättsliga lagstiftningen.

LRF: Genom direktiven har aktualiserats frågan om överförande av regler om låneförbud till handelsbolag. I handelsbolagsfallet beskattas handelsbolagets vinst hos delägarna. Det går inte att med hjälp av en lägre beskattning hos bolaget undvika beskattning hos delägarna. Härigenom går det heller inte att göra någon skattevinst med hjälp av lån från handelsbolaget till delägarna. De medel som utlånas från handelsbolaget till delägarna är i princip beskattade medel. Att skatteflykt skulle kunna uppkomma genom att bolagsmännen lånar de medel som motsvarar avskrivningarna i bolaget är inte rimligt. Avskrivningarna utgörs alltid av en latent skatteskuld som måste återbetalas. Därigenom kommer lånet alltid att bli återbetalt. Det går inte att jämföra aktiebolagssituationen, där man lånar ut av skattade pengar med handelsbolagsfallet, där man på sin höjd kan låna ut "skattekrediter".

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Vi delar utredningens mening att ett låneförbud inte kan införas för handelsbolagen och att de eventuella skatteförmåner som kan erbjudas genom lån från handelsbolag får förhindras genom skatterättslig lagstiftning. I sammanhanget vill vi emellertid påpeka vikten av att en total översyn av reglerna om låneförbud görs, då vi uppmärksammat att handelsbolag i vissa fall utnyttjats för kringgående av reglerna om låneförbud enligt aktiebolagslagen. Vi avser det förfarandet att handelsbolag utgör dotterbolag till aktiebolag och sålunda kan låna från aktiebolaget genom undantagsreglerna avseende koncernlån. Övriga delägare kan sedan slussa lånet vidare.

2.7 Bestämmelser för handelsbolag i allmänhet

2.7.1 Formkrav

Åklagarmyndigheten i Malmö åklagardistrikt: Det synes angeläget att regler skapas så att samma insyn, som kräves för aktiebolag, generellt kommer att gälla även för handelsbolag och kommanditbolag. Jag vill därför föreslå att en förutsättning för att handelsbolag eller kommanditbolag skall anses föreligga är att skriftligt avtal upprättas samt att bolaget låter registrera firma. Det skriftliga avtalet bör därvid införas i firmaregistret, som därigenom skulle få en med aktiebolagsregistret analog utformning. Det kan för övrigt i detta sammanhang påpekas att en effektiv bekämpning av den typ av brottslighet, som består i systematiska bolagskonkurser, bäst sker genom dataregister byggda på ansvariga fysiska personer.

Kammarrätten i Stockholm: Enligt nu gällande rätt kan ett bolag bildas helt formlöst, och kommittén föreslår ingen ändring härvidlag. Självfallet

måste emellertid i praktiken flertalet bolagsavtal iklädas skriftlig form, och kommittén rekommenderar (s 92) att så även framgent sker. Detta synes inte minst från skatterättslig synpunkt vara lämpligt, och av den föreslagna lagtexten framgår genom ordval såsom "föreskrivs i bolagsavtalet" och liknande (se t ex 2 kap 21 § 2, 3 och 4 st, 5 kap 3 § 1 st, 5 kap 5 § 1 och 2 st och 5 kap 6 § 1 st), att ett skriftligt avtal normalt förutsätts. Man kan även fästa uppmärksamhet på att regeln (3 kap 1 § 3 st) om länsstyrelsens prövning av frågan om rätt att som komplementär begagna aktiebolag synes förutsätta att bolagsändamålet finns skriftligen dokumenterat.

Det kan därför ifrågasättas om denna lagstiftarens dolda förutsättning eller i vart fall starka rekommendation om ett skriftligt bolagsavtal – oavsett om någon tänkt rättsföljd kan knytas därtill – inte bör komma till uttryck i själva lagtexten. En sådan lösning kanske skulle komma att vara till gagn för de bolagsmän som inte självmant skulle ha avtalat i skriftlig form. Skulle lagen på ett eller annat sätt "tvinga" dem att fatta pennan, kan man förmoda att de för ändamålet skulle vända sig till någon rättsbildad person. Därmed skulle bolagsmännens uppmärksamhet säkerligen komma att riktas mot problem rörande exempelvis hur förekomsten av dolda reserver i bolagsmännens insatser – omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar – skall påverka fördelningen av vinst och förlust. Det bör framhållas att redan en i bolag bedriven rörelse av obetydlig storlek – exempelvis kompanjonskap mellan två bilreparatörer som tidigare drivit var sin rörelse i enskild firma – kan leda till skatterättsliga problem, vars lösande skulle befrämjas av att bolagsavtalet förelåg i skriftlig form.

När vidare bolagsman säljer sin andel i handelsbolaget uppkommer ibland behov av att noggrant bestämma den tid varunder andelen innehafts samt andelens anskaffningsvärde. Man kan anta att ett skriftligt bolagsavtal kan ge ledning härvidlag. Slutligen kan framhållas att det även torde finnas ett samhällsintresse i att avtal med vidlyftiga konsekvenser såväl för avtalsparterna själva som för dem – anställda, borgenärer, stat och kommun – som träder i beröring med den genom avtalet tillskapade juridiska personen, inte ingås alltför lättvindigt. Här skall inte närmare utvecklas hur lagstiftaren författningsmässigt bör ge uttryck för sin ståndpunkt beträffande bolagsavtalets avfattning. Som en möjlighet kan emellertid anges en föreskrift, att det för bolagets registrering i handelsregistret skall inges ett dagtecknat, bevittnat bolagsavtal eller transumt därav. Denna lösning skulle visserligen inte påverka det materiella rättsläget, såvida själva registreringen inte görs till ett konstitutivt moment. Däremot kan man möjligen anta att antalet muntliga bolagsavtal härigenom skulle reduceras.

Bankinspektionen: Kommittén har inte ansett tillräckliga skäl föreligga för att i lag ställa upp krav på skriftligt bolagsavtal. Inspektionen kan acceptera denna ståndpunkt. Att å andra sidan skiftet, såsom kommittén föreslår, skall ha skriftlig form förefaller också inspektionen naturligt.

RSV: Utredningen har ej framlagt något förslag om att bolagsavtal bör ges skriftlig form. Enligt RSVs bedömning kan muntliga avtal försvåra en riktig bedömning av delägarnas vinstandelar. Även ur civilrättslig synpunkt torde skriftliga avtal vara att föredra för att undvika tvister om fördelningen i samband med äktenskapsskillnad och dödsfall. Enligt RSVs mening bör i varje fall krav på skriftligt bolagsavtal ställas för bolag som driver verksamhet av större omfattning.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen delar kommitténs uppfattning att något uttryckligt krav på skriftligt bolagsavtal inte behöver uppställas i lagen.

2.7.2 Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter

Hovrätten för Västra Sverige: Den i 2 kap. 6 § lagförslaget uppställda regeln om arvode för förvaltning av bolagets angelägenheter innebär en nyhet i förhållande till gällande rätt. Såvitt hovrätten har sig bekant har behov av ändring inte gjort sig gällande i det praktiska livet. Hovrätten anser för sin del att de vid lagens tillkomst anförda skälen för 8 § BL alltjämt äger giltighet och avstyrker förslaget i denna del. Nials (om handelsbolag och enkla bolag, 1955, sid 139) befogade anmärkning, mot regeln i 8 § BL bör i stället leda till att ändring av sistnämnda regel överväges.

Kommerskollegium: Ett utmärkande drag för handelsbolagslagen har varit dess dispositiva karaktär, särskilt vad gäller bolagsmännens inbördes förhållanden. Såsom ett godtagbart ingrepp i denna princip får ses kommitténs förslag om att den i lagförslagets andra kap. 5 § reglerade granskningsrätten görs tvingande. Kollegiet delar emellertid handelskammarförbundets farhågor att tolkningssvårigheter kan uppstå beträffande frågan när kontrollrätt kan vägras, varför bestämmelserna härom närmare bör preciseras.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Kommitténs förslag innebär att i handelsbolagslagen dispositivt föreskrivs att till bolagsman som deltar i förvaltningen skall utgå skäligt arvode. Länsstyrelsen finner förslaget välbetänkt och mera anpassat till olika förvaltningstyper av handelsbolag än gällande lag.

Enligt praxis och doktrin torde hittills ha gällt att bolagsman under bolagets bestånd inte kunnat göra gällande fordran på förvaltningsarvode eller kostnadsersättning mot annan bolagsman personligen. Kommitténs förslag innebär att denna ståndpunkt upphöjs till lag i form av dispositivt stadgande. Länsstyrelsen, som biträder förslaget, finner detta väl ägnat att framhäva det ansvar för viktiga förvaltningsåtgärder i bolaget som åligger bolagsmännen.

Nuvarande dispositiva regel om bolagsmans kontrollrätt av bolagets räkenskaper och rätt att i övrigt ta del av bolagets angelägenheter föreslås av kommittén bli tvingande i fråga om bolagsmän som är obegränsat ansvariga för bolagets förbindelser. Länsstyrelsen biträder förslaget då ifrågavarande rätt inte bör vara avhängig av ett eventuellt deltagande i förvaltningen av bolaget. Kommitténs förslag om årsredovisnings- och revisionstvång torde vidare komma att stå i dålig överensstämmelse med ett bibehållande av en dispositiv kontrollrätt för nu aktuella bolagsmän.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: I förslagets 2 kap. 14 § första stycket upptas en sanktionsregel av innebörd, att den bolagsman som uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget vid fullgörande av sina uppgifter skall ersätta skadan. Regeln har sin motsvarighet i gällande rätt men skiljer sig i den språkliga dräkten genom att nämna bolaget som skadelidande. Regeln kompletteras med möjlighet till jämkning av skadeståndet efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens beskaffenhet, skadans storlek och omständigheterna i övrigt. Mot paragrafens tillämpningsområde vill länsstyrelsen invända följande. Man kan väl tänka sig, att en bolagets borgenär riktar sitt krav på betalning direkt mot bolagsman. Saknar i en sådan situation bolaget tillgångar till täckande av skulden, blir den betalande bolagsmannen i vart fall delvis skadelidande. Handelsbolagsformen innebär ju att bolagsmannen personligen svarar för bolagets förpliktelser. Sådana kan mycket väl tänkas vara till skada för bolaget och ha sin grund i en medbolagsmans uppsåtliga eller oaktsamma handlande. Genom skadeståndsregelns begränsning till bolaget som skadelidande måste i fall som det

exemplifierade talan föras enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer. För sådant rättsförhållande förutsätts emellertid, att talan grundas på förekomsten av brottslig gärning. De förmögenhetsbrott, som här kan komma i fråga, förutsätter beträffande det subjektiva rekvisitet vanligen, att gärningsmannen handlat uppsåtligt. Utformingen av skadeståndsstadgandet medför således, att skadelidande bolagsman saknar möjlighet att göra anspråk gällande mot den bolagsman, som genom oaktsamt handlande orsakat honom skadan. Länsstyrelsen förordar därför, att sanktionsregeln erhåller sådan utforming, att den skyddar också skadelidande bolagsman.

Stiftelseutredningen: I fortsättningen skall förvaltningsbefogad bolagsman kunna använda tillgångar av ringa betydelse för bolagets ställning till allmännyttiga och liknande ändamål. Den föreslagna bestämmelsen är dispositiv (se 2: 3 st 2 jfrd med 2: 1 i förslaget). Bakgrunden till förslaget är att det finns liknande bestämmelser för aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna (se SOU 1978: 67 s 136).

Kommittén har genomgående strävat efter att anpassa lagstiftningen om handelsbolag och enkla bolag till utvecklingen inom andra rättsområden. Denna strävan är befogad. Men den får inte överdrivas. Det kan få menliga följder. Ytterst kan särarten förloras.

Förslaget att förändra ändamålsbundenheten i handelsbolaget är ett mindre lyckat försök att åstadkomma rättslikhet. Det beror på att handelsbolaget skiljer sig från aktiebolaget och den ekonomiska föreningen i ett viktigt avseende. Bolagsmännen ansvarar vanligen personligt och solidariskt för bolagets förpliktelser. De löper därmed en större risk att drabbas av kännbara förluster än aktieägarna och föreningsmedlemmarna.

Ändamålsbundenheten bidrar till att begränsa bolagsmännens risktagande. Det kan därför få vittgående följder i ansvarshänseende att inskränka denna bundenhet. Detta förhållande manar till eftertanke. Endast en väl avgränsad inskränkning bör kunna komma i fråga.

Den föreslagna bestämmelsen begränsas framför allt i två avseenden. Ändamålet skall vara allmännyttigt eller liknande. Tillgångarna skall vara av ringa betydelse i förhållande till bolagets ställning. Båda dessa begränsningar är mycket allmänt hållna. Det kan leda till svårigheter vid tillämpningen. Det gäller särskilt uttrycket allmännyttigt ändamål. Av egen erfarenhet vet vi att det är svårt att avgöra vad som menas med denna bestämning. Denna olägenhet förstärks av att en godtroende trejde man skyddas då en bolagsman överskrider sin befogenhet genom att tillämpa bestämmelsen felaktigt (se 2: 18 i förslaget).

Enligt vår mening är förslaget att inskränka ändamålsbundenheten olämpligt utformat. Vi föreslår därför att bestämmelsen får utgå. Under alla förhållanden bör frågan utredas ytterligare. – – –

Kommitténs lagförslag saknar jävsbestämmelser för bolagsmännen. Kommittén har ansett det vara onödigt att införa sådana bestämmelser. Anledningen till det uppges vara att bolagsmännen har en trohetsplikt gentemot bolaget och ett ansvar för dess förpliktelser (se SOU 1978: 67 s. 98).

Enligt vår uppfattning är kommitténs ställningstagande inte tillräckligt underbyggt. Behovet av jävsbestämmelser är inte mindre i handelsbolagen än i exempelvis aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna. Vad stiftelserna angår, har vi funnit oss böra föreslå jävsregler för ledamöterna i en stiftelses styrelse. Enligt vår mening behövs det också ett förebyggande skydd mot att bolagsmännen i ett handelsbolag utnyttjar sin ställning till

egen fördel. Förslaget erbjuder visserligen ett visst skydd i det avseendet. Men varken trohetsplikten eller det personliga ansvaret är särskilt verksamma medel mot missbruk av det slaget. . . .

Grundsatsen att bolagsmännen är skyldiga att verka för bolagets bästa är alltför obestämd för att ge någon säker vägledning i andra än uppenbara fall. Allvarliga försummelser kan leda till skadestånd och straff samt ytterst till hävning av bolagsavtalet. Bolagsmännens ansvar avskräcker endast i den mån som den enskilde bolagsmannen riskerar att drabbas av förluster. Detta är en viktig begränsning. I regel är ju risken för förluster betydligt mindre för de enskilda bolagsmännen än för bolaget. Det beror på att de vanligen ansvarar solidariskt för bolagets förpliktelser.

Enligt vår mening är kommitténs förslag alltså otillräckligt. Skyddet mot bolagsskadliga åtgärder kommer att förbli starkt begränsat. Även i fortsättningen kommer det främst att träffa fall av grovt missbruk. Vidare kommer svårigheten att i enskilda fall avgöra vad som gäller i jävshänseende att kvarstå. Vi föreslår därför att det införs uttryckliga bestämmelser om jäv för bolagsmännen i handelsbolagen.

FAR: I 2 kap. 6 § har den ränta, som skall tillgodoräknas bolagsman på hans vid räkenskapsårets början behållna insats, föreslagits utgå enligt en räntefot som motsvarar diskontot vid räkenskapsårets början med ett tillägg av två procentenheter. Kommittén har icke närmare motiverat denna låsning av räntan till nivån vid räkenskapsårets början. Det synes bättre överensstämma med de allmänna bestämmelserna i räntelagen och skapa större rättvisa bolagsmännen emellan, om räntan följer diskontot, dvs utgår med två procentenheter över det av riksbanken fastställda, vid varje tid gällande diskontot.

Svenska Handelskammarförbundet: Av de bestämmelser som reglerar det inbördes förhållandet mellan bolagsmännen är endast 5 § indispositiv. Handelskammarförbundet tillstyrker att den granskningsrätt som tillkommer bolagsman enligt denna bestämelse till skillnad från vad som gäller enligt gällande rätt görs tvingande. Med hänsyn härtill och då det är angeläget att en minoritetsskyddsregel av förevarande slag ges en klar utformning bör bestämmelsen, kompletterad med uttalanden i propositionen, noggrannare än bolagskommitténs förslag ange under vilka förutsättningar kontrollåtgärer kan vägras av bolaget. Den materiella utformingen av regeln bör därvid enligt Handelskammarförbundets mening ge uttryck för principen att kontrollrätten endast får inskränkas då det är uppenbart nödvändigt med hänsyn till praktiska omständigheter eller vid rena trakasserier från bolagsmans sida. Har kontrollåtgärder vägrats med hänvisning till praktiska omständigheter bör det framgå att kontrollrätten åter ska kunna utnyttjas så snart detta är möjligt. Av "praktiska skäl" kan det rimligen inte komma i fråga att under en längre tid vägra bolagsman kontrollrätt. – – –

Enligt förslagets 3 § gäller att bolagsman är berättigad att vidta åtgärd i förvaltningen av bolagets angelägenheter om ej förbud inlägges mot åtgärden av annan bolagsman som ej är utesluten från förvaltningen. Beträffande åtgärd som är främmande för bolagets ändamål gäller dock att sådan får vidtas endast med samtliga bolagsmäns samtycke. Vid utformningen av förevarande bestämmelse måste hänsyn tas till att en dispositiv bestämmelse träder in där något avtal mellan bolagsmännen ej föreligger. Med hänsyn härtill kan det starkt ifrågasättas om inte minoritetsskyddet borde stärkas utöver vad som gäller enligt förslaget. Det kan visserligen hävdas att den generella vetorätt som tillkommer bolagsman som ej är utesluten

från förvaltningen innebär ett mycket långtgående minoritetsskydd. Detta minoritetsskydd är emellertid passivt till sin karaktär såtillvida att det förutsätter att någon opponent själv tar initiativ till att agera mot ett förslag från annan bolagsman. Dessutom omfattas bara förvaltningsberättigad bolagsman av vetorätten. Endast åtgärd som är främmande för bolagets ändamål kräver enhällighet. Det sagda torde innebära att exempelvis en investering i en helt ny produktionsanläggning, upptagandet av ett nytt produktsortiment, ändring av rörelsens lokalisering och flera andra frågor av större vikt kan genomföras utan samtliga bolagsmäns samtycke så länge åtgärden inte kan sägas vara främmande för bolagets ändamål. Detta synes ej tillfredsställande i en situation då parterna ej avtalsvägen har klarlagt hur beslut i sådana frågor skall fattas. Handelskammarförbundet erinrar om att handelsbolagsformen kännetecknas av en personlig relation mellan delägarna. Med hänsyn härtill torde det vara rimligt att i samtliga frågor av större vikt i den dispositiva 3 § införa krav på enhällighet bland bolagsmännen.

Sveriges Grossistförbund: I förslag till lag om handelsbolag och enkla bolag, § 3, 2 st, sägs bl. a.: "Förvaltningsberättigad bolagsman äger dock att till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål använda tillgång som med hänsyn till bolagets ställning är av ringa betydelse." Även om förslaget i materiellt hänseende är av mindre vikt, anser vi det knappast finnas skäl att tillskapa en regel, vars innebörd och effekt normalt är av rörelsefrämmande art. Vi anser, att dylika, i likhet med andra för bolaget främmande åtgärder skall kunna vidtas endast med samtliga bolagsmäns samtycke.

Sveriges Industriförbund: Förslaget i 2 kap. 6 § om sättet för räntans beräkning innebär en direkt överföring av räntelagens nu gällande regler om avkastningsränta. Förbundet anser det riktigt att låta räntelagens regler slå igenom på det nu aktuella området. Samtidigt vill dock förbundet rikta uppmärksamheten på att konstruktionen av den föreslagna regeln i 2 kap. 6 § gör, att en förändring i räntelagens bestämmelse om avkastningsränta inte automatiskt medför en ändring av sättet att beräkna ränta på av bolagsman gjord insats. Kommitténs ståndpunktstagande på sid. 95 i betänkandet ger närmast intrycket av att en sådan automatik förutsatts. Kommittén uttalar följande. "Vid en samlad bedöming anser kommittén att det ligger närmast till hands att låta räntans höjd bestämmas genom en hänvisning till avkastningsräntan enligt räntelagen".

En förklaring till diskrepansen i kommitténs allmänna motivering och lagtextens utformning kan vara, att konstruktionen av räntelagens regel om avkastningsränta är sådan att en direkt – okomplicerad – hänvisning därtill är svår att göra. Förbundet har dock velat fästa uppmärksamheten på förhållandet.

2.7.3 Bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man

RSV: I den exekutiva verksamheten har sedan länge frågan om en exekutionstitel mot ett handelsbolag även kan användas mot de solidariskt ansvariga bolagsmännen tilldragit sig stort intresse. Senast har frågan behandlats av högsta domstolen den 15 april 1976 (UÖ 783/76). En särskild exekutionstitel krävs för att bolagsmannens ansvar skall kunna utkrävas. När det gäller arbetsgivaransvaret enligt 75 § uppbördslagen har HD:s avgörande emellertid inte ansetts utgöra hinder för lokal skattemyndighet (LSM) att tillskapa en särskild exekutionstitel som gäller mot både han-

delsbolaget och bolagsmännen (jfr JK:s resolution den 27 maj 1968, kr. 48/66). Det förfarande som LSM tillämpar innebär att LSM samtidigt riktar betalningskravet för ej avdragen preliminär A-skatt för anställda såväl mot bolaget som mot de solidariskt betalningsskyldiga bolagsmännen. Bolaget och bolagsmännen delges kravet och bereds tillfälle att göra invändningar. Härefter beslutar LSM om betalningsskyldigheten och lämnar besvärshänvisning. Ett likartat förfarande tillämpas av länsstyrelsernas mervärdeskatteenheter för att enkelt möjliggöra indrivning mot bolagsmännen. Det förfarandet godtas, såvitt är känt, allmänt av kronofogdemyndigheterna.

RSV finner emellertid inte anledning föreligga att genom ändring av den föreslagna bestämmelsen i 20 § möjliggöra att exekutionstitlar mot handelsbolag generellt skall kunna verkställas också mot bolagsmännen.

Enligt RSVs mening är de ovan beskrivna förfaringssätten ändamålsenliga och smidiga jämförda med ett förfarande med betalningsföreläggande mot bolagsmännen vid allmän domstol.

RSV anser därför att man bör utvidga sådana förfaranden till att omfatta även andra skatte- och avgiftsslag, som t. ex. arbetsgivaravgifter. Erforderliga ändringar bör då göras i berörd lagstiftning. – – –

I samband med konkurs kan fordran enligt lagförslaget "genast göras gällande mot bolagsmännen". I gällande handelsbolagslags 21 § används däremot uttrycket "genast hos bolagsmännen utsökas". I specialmotiveringen (s. 141) uttalas att någon skilland i sak inte avses mellan den gällande och föreslagna bestämmelsen. Bland utmätningsmännen råder stor tvekan om bestämmelsen i 21 § handelsbolagslagen skall tolkas som en förfalloregel eller som en regel som möjliggör direkt verkställighet mot bolagsmännen personligen. I 4 § lagen om säkerhet för skattefordringar m. m. (SFS 1978: 882) används ett motsvarande uttryck "borgen får genast utsökas". I förarbetena till lagen (prop. 1978/79: 28 s. 174) uttalas att uttrycket "genast utsökas" hos borgensmannen betyder att "någon exekutionstitel behöver alltså inte utverkas mot honom". Lagrådet som granskade lagstiftningen har inte erinrat mot denna tolkning av uttrycket.

Det är således angeläget att det i 23 § klarläggs, att uttrycket "genast göras gällande mot bolagsmännen" har samma innebörd som i säkerhetslagen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 20 §, vilken i sak överensstämmer med 19 § i 1895 års lag om handelsbolag och enkla bolag, innebär primär betalningsskyldighet för bolagsmännen. Detta innebär, att betalningskrav kan riktas mot dessa utan att kravet först har gjorts gällande mot bolaget. För att bolagsmännens ansvar skall kunna utkrävas fordras emellertid särskild exekutionstitel. Detta krav har ansetts vara uppfyllt vad gäller arbetsgivaransvar för anställdas skatter enligt 75 och 77 §§ uppbördslagen genom att på granskningsrapport och fastställelsebeslut anges både handelsbolagets och bolagsmännens namn på sätt anvisas i riksskatteverkets meddelande RSV Du 1972: 5. För mervärdeskatteområdet har riksskatteverket i skrivelse till länsstyrelserna 1978-03-14 föreslagit ett liknande tillvägagångssätt. Betalningsansvar för arbetsgivaravgiften, vilka fastställs av riksförsäkringsverket, riktar sig inte mot bolagsmännen utan enbart mot handelsbolaget.

Det förfarande som tillämpas inom källskatte- och mervärdeskatteområdena synes i allmänhet godtas av kronofogdemyndigheterna för

indrivningsåtgärder också mot bolagsmännen. Om förfarandet skulle godtas av allmän domstol, är emellertid tveksamt. Det är här fråga om två olika rättssubjekt, varav det ena är en juridisk person. Handelsbolaget – inte bolagsmännen – registreras som arbetsgivare och som skattskyldig till mervärdeskatt. Länsstyrelsen ifrågasätter, om det finns lagligt stöd att på sätt nu sker i fastställelsebeslut utpeka bolagsmännen som solidariskt betalnings- och skattskyldiga för bolagets källskatter och mervärdeskatt. Länsstyrelsen föreslår därför ett tillägg till den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 23 § att fordran mot handelsbolag genast kan göras gällande mot bolagsmännen, om bolaget inte betalar klar och förfallen gäld. Genom ett sådant tillägg skulle nu rådande oklarhet undanröjas. Tillägget skulle också medföra, att fastställelsebeslut o. d. kan riktas enbart mot handelsbolaget, vilket enligt länsstyrelsens uppfattning måste vara det mest korrekta.

2.7.4 Bolagets likvidation och upplösning

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: I förslagets 37 § föreskrives att bolagsman får utses till likvidator. I skatte- och gäldenärsbrottssammanhang har upptäckt av brott ibland försenats genom att till ansökan om likvidation fogats fingerade bokslutshandlingar. Helst borde krävas att auktoriserad revisor skulle utses till likvidator. I vart fall borde bolagsman själv inte äga utses till likvidator.

Hovrätten för Västra Sverige: Såsom kommittén funnit bör lagstiftaren söka underlätta genomförandet av avtal som föreskriver utträde där likvidation eljest skulle ha skett. Hovrätten biträder uppfattningen att, i sådana situationer, avtal om utträde bör vara giltigt även om grunden för utlösandet inte angivits i avtalet.

De av kommittén gjorda övervägandena angående rätten att utesluta bolagsman oaktat avtal därom saknas, förefaller hovrätten bärande och hovrätten tillstyrker att föreslagna regler därom införes.

I stället för att som i 27 § BL räkna upp särskilda uppsägningsgrunder anser kommittén att dessa kan sammanföras till en mera allmänt hållen uppsägningsgrund. Om så sker bör, enligt hovrättens mening, utförligare i motiven redovisas vad som åsyftas.

Kammarrätten i Stockholm: I skatterättslig praxis har flera gånger prövats huruvida handelsbolag under kortare eller längre tid kan bestå, sedan andelarna i bolaget samlats på en delägares hand. Fråga har uppkommit bl. a. om vilka skattekonsekvenser som skall inträda om "enmansdelägaren" till ny kompanjon säljer förre bolagsmannens andel. Av dåvarande Riksskattenämndens förhandsbesked RN 1956 nr 1: 14 b) torde kunna utläsas att enmanshandelsbolag accepterats i vart fall om det existerat högst ett par månader. Även RN 1955 nr 6: 6, RN 1957 nr 4: 7 och RÅ 1969 Fi 1424 belyser enmanshandelsbolaget ur skatterättslig synvinkel. Den nu föreslagna regeln i 2 kap. 28 § löser den oklarhet som tidigare förelegat. Den föreslagna tidrymden sex månader synes böra godtas.

Bankinspektionen: En klar regel som inte accepterar enmanhandelsbolag är en positiv nyhet.

RSV: Det kan ifrågasättas huruvida föreslagen bestämmelse om att likvidator alltid skall utses i de bolag som föreslagits erhålla styrelse skall vara tvingande. Enligt 2 kap. 31 § är bestämmelserna om tillsättande av likvidator dispositiva för handelsbolag som ej behöver ha någon styrelse. Reglerna om införande av styrelse har till syfte att tillgodose de anställdas krav på inflytande och insyn i bolaget. Om dessa krav på samma sätt gör sig gällande när bolaget träder i likvidation kan ifrågasättas. Utredningen

har – som skäl för att likvidator alltid skall utses i dessa fall – framhållit att det här är fråga om stora handelsbolag (s. 155). RSV delar inte utredningens uppfattning att detta skäl ensamt är så tungt vägande att det motiverar att bestämmelserna görs tvingande. De handelsbolag som styrelse enligt förslaget skall finnas i behöver inte heller vid likvidationstidpunkten vara särskilt stora. Av 5 kap. 2 § lagförslaget följer nämligen att skyldigheten för ett handelsbolag att ha styrelse inte förändras om antalet anställda i bolaget med tiden underskrider 25. Enligt RSVs mening bör någon särreglering i dessa fall inte göras.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen anser reglerna i 2 kap. 21 § om lösningsrätt utgöra ett positivt medel för att förverkliga bolagsmännens gemensamma intresse av att i handelsbolag ingår intressenter som befinnes lämpliga och betydelsefulla för bolagets förvaltning. Det förhållandet att de överlåtbara rättigheterna enligt lag är begränsade utgör enligt länsstyrelsens förmenande ej skäl att inte införa den föreslagna regleringen. – – –

Länsstyrelsen finner föreslagen reglering av avtal om utträde och av uteslutning av synnerligt värde för handelsbolagens verkande då samhällsekonomiskt onödiga likvidationer härigenom bör kunna undvikas. Länsstyrelsen vill emellertid ifrågasätta om det inte bör övervägas att avtal om utträde skall kunna göras gällande även mot bolagsmans konkursbo. En sådan möjlighet skulle kräva lagkomplettering rörande lösenbelopp och ansvarighet för bolagets skulder i förhållande till konkursboet. Med hänsyn till att en ordinär domstolsprövning av eventuellt uppkommande tvister kan ta avsevärd tid vill länsstyrelsen vidare föreslå att det närmare övervägs om inte ett skiljemannaförfarande vore mera ändamålsenligt. Den nackdel som begränsningen av besvärsprövningen av skiljedom utgör måste rimligtvis vägas mot bolagets behov av att få till stånd ett snabbt avgörande av tvisten, ett behov som ju kan vara av helt avgörande betydelse för bolagets fortsatta bestånd.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Kommittéförslagets 2 kap. 21 § stadgar, att tvister rörande lösningsrätt och lösenbelopp skall avgöras enligt lagen om skiljemän, då bolagsman utan övriga bolagsmäns samtycke överlåtit sin andel i bolaget. Samtidigt sägs i motiven (s. 103 f) att vid tvist om lösenbelopps storlek vid bolagsmans utträde allmän domstol är behörig. Principen i svensk rätt rörande organ för konfliktlösning är att så länge inte annat avtalats, är allmän domstol behörig. Vid den aktuella typen av tvister kan, som kommittén framhåller, ett klart behov av sakkunnig finnas. Detta behov kan emellertid tillgodoses vid allmän domstol. Då det synes omotiverat att göra skillnad mellan de angivna fallen, då reglerna är dispositiva och då, som påpekats ovan, svensk rätt i första hand anvisar allmän domstol som organ för konfliktlösning, finner länsstyrelsen inte några skäl för att hänvisa tvister av detta slag till förfarande enligt lagen om skiljemän. Det förtjänar också att i sammanhanget påpekas, att vid bolagsmans och bolagsmans rättsinnehavares tvister med bolaget vad gäller lösenbelopp samma fråga kan komma att prövas av olika organ, om kommitténs förslag genomförs.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen delar kommitténs uppfattning, att handelsbolag bör kunna bestå någon tid efter det att alla andelar samlats på en hand. Förutsättningen bör dock vara att avsikten är, att det i bolaget skall tagas upp en ny delägare. Om det redan från början är klart att någon ny delägare inte skall upptagas, bör handelsbolaget anses omedelbart upplöst. Som exempel på en sådan situation kan

nämnas det fall då ett aktiebolag eller annan juridisk person förvärvar alla andelar i ett handelsbolag. Även här kommer beskattningsfrågan in. Eftersom reglerna om fåmansbolag gäller även handelsbolag, kommer en utskiftning av tillgångar från handelsbolaget till den ensamme delägaren att utlösa beskattning. Detta torde gälla oavsett om delägaren är en fysisk person eller ett fåmansbolag. En tidpunkt som anges till "senast sex månader" kommer att ytterligare komplicera beskattningsförfarandet, eftersom tidpunkten för bolagets upplösning blir flytande inom en sexmånadersperiod. Även för borgenärerna kan det vara av intresse med en omedelbar likvidation och en därav följande fixering av beskattningskonsekvenserna.

Konkurslagskommittén: Konkurslagskommittén har i betänkandet (SOU 1979: 13) Konkurs och rätten att idka näring föreslagit att den som visat sig uppenbart olämplig att driva näringsverksamhet skall kunna meddelas förbud att idka näring för en tid av högst fem år. Den som meddelats sådant förbud skall inte få vara ställföreträdare för bl. a. handelsbolag eller faktiskt handha ledningen eller förvaltningen av sådant bolags angelägenheter. Den av kommittén föreslagna regleringen avser inte bara rätten att starta ny verksamhet eller att åta sig nya uppdrag att företräda sådana juridiska personer som omfattas av förslaget. Den innebär också att uppdrag eller motsvarande som vederbörande redan har, när förbud meddelas, skall avvecklas. Om bolagsman meddelas näringsförbud bör sådan viktig grund för bolagets upplösning anses föreligga att 2 kap. 25 § i bolagskommitténs förslag är tillämplig. I en sådan situation kan det dock ligga närmare till hands att övriga bolagsmän begagnar sig av den möjlighet att utesluta vederbörande som den ovan berörda regleringen i 2 kap. 30 § i förslaget ger dem, om annat ej avtalats.

Sveriges Industriförbund: Förbundet ställer sig positivt till den av kommittén uttalade uppfattningen att mera "onödiga" fall av likvidation av bolagen bör undvikas. Detta kan bl. a. åstadkommas genom att underlätta genomförandet av sådana avtal som föreskriver utträde där likvidation eljest skulle ha skett. Det är viktigt att söka undvika den omgång och de kostnader som är förknippade med likvidation och bildande av nytt bolag; liksom också den värdeförstöring som oftast kan anses förenad med avvecklandet av en rörelse. Förbundet tillstyrker därför förslaget att avtal om utträde, där likvidation eljest skulle ha skett, bör äga giltighet även om grunden för utlösandet inte angivits i avtalet.

Likaså anser förbundet det riktigt att – under i förslaget angivna förutsättningar – möjligheter skapas att kunna utesluta bolagsman till vilken likvidationsanledningen är att hänföra i stället för att tvingas likvidera företaget. I detta fall är det dock av vikt att den sålunda uteslutna bolagsmannens berättigade intressen tillgodoses. Utformningen av förslaget är sådant, att det enligt förbundet uppfyller dessa krav, varför införandet av den föreslagna regeln tillstyrkes.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Förbundet har med tillfredsställelse noterat de uppstramningar av gällande praxis som skett, t. ex. i fråga om likvidationsgrunder vid minskning i delägarkretsen till en delägare.

3 Förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner

3.1 Allmänt

Överåklagaren i Stockholm: Åtskilliga förundersökningar i brottmål visar att förmögenhetsbrott – oftast i form av gäldenärsbrott – och skattebrott förekommer inom handelsbolag, aktiebolag och koncerner. Brotten är svårutredda, då samhällets kontrollmöjligheter är begränsade. Jag ser därför med tillfredsställelse att regler föreslås beträffande årsredovisning, revision och koncerner.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Att förslaget i allt väsentligt nära anknyter till aktiebolagslagen är enligt min mening bra.

Kammarrätten i Stockholm: Från kammarrättens utgångspunkter finns ingen erinran mot kommitténs förslag beträffande årsredovisning, revision och koncerner.

Bokföringsnämnden: BFN vill inledningsvis framföra några principiella synpunkter på uppläggningen av lagstiftningen beträffande redovisning. Bestämmelser om årsredovisning finns i skilda lagar nämligen aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar. Dessutom finns sådana regler för speciella företagsformer såsom banker och försäkringsbolag. Koncernbestämmelser finns f. n. bara i aktiebolagslagen och lag om försäkringsrörelse. Då nu skyldigheten att avge offentlig årsredovisning och koncernredovisning föreslås utsträckt till nya kategorier näringsidkare vill BFN peka på önskvärdheten av att en samordnad och för alla företag oavsett associationsform gemensam lagstiftning i dessa frågor kommer till stånd. BFN ser uppenbara fördelar i en sådan samordning och vill därför föreslå att ett sådant alternativ övervägs vid den fortsatta behandlingen av utredningsförslaget.

BFN är positiv till att skyldigheten att upprätta och avge årsredovisning utsträcks till att gälla även för föreslagna grupper av näringsidkare. BFN är däremot tveksam till lämpligheten av en särskild lag om årsredovisning och koncerner för andra näringsidkare än aktiebolag och ekonomiska föreningar. Om en gemensam lagstiftning i fråga om årsredovisning och koncernredovisning i stället övervägs bör en naturlig utgångspunkt vara att bokföringslagens (BFL) bestämmelser om årsbokslut kompletteras med bestämmelserna i 11 Kap. aktiebolagslagen. Dessa regler bör i tillämpliga delar gälla för alla som blir skyldiga att avge årsredovisning och koncernredovisning. Denna lag skulle därigenom komma att omfatta regler för bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning. Ett eventuellt behov av särbestämmelser för olika associationsformer eller med hänsyn till företagsstorlek bör utan svårighet kunna tillgodoses också inom denna lag. En sålunda utvidgad bokföringslag bör kompletteras med en särskild lag med bestämmelser om revision i företag för vilka särskild associationsrättslig lagstiftning saknas. Revisionsfrågan rörande t. ex. handelsbolag bör lösas inom lagen om handelsbolag och enkla bolag.

BFN motiverar sitt ställningstagande med dels likheten i utredningsförslaget med gällande bestämmelser i 11 Kap. aktiebolagslagen och dels den ökade överskådligheten i bestämmelser för redovisning i olika associationsformer, som en gemensam lagstiftning i dessa frågor skulle ge. Eftersom företagets intressenter har samma behov av information om företaget oavsett vilken associationsform det drivs i, har BFN svårt att förstå att det skall vara nödvändigt att ställa olika krav på årsredovisningens innehåll i olika associationsformer. Om en gemensam lagstiftning utreds bör erfaren-

heterna av tillämpningen av bestämmelserna i 11 Kap. aktiebolagslagen tas till vara och därav motiverade ändringar i lagtexten i förekommande fall göras.

RRV: RRV vill i detta sammanhang anmäla att verket f. n. har under utarbetande ett förslag till förordning avsedd att bl. a. reglera bokföringsskyldigheten inom statsförvaltningen. En strävan är därvid att nå ökad samstämmighet med motsvarande regler framför allt i bokföringslagen. För arbetet bedömer RRV att även en del material ur betänkandet – t. ex. avseende begrepp och definitioner – bör kunna utnyttjas i nämnda syfte.

Kommerskollegium: Vad beträffar aktiebolagen återfinnes bestämmelser om årsredovisning, revision och koncerner i aktiebolagslagen. Skall motsvarande regler införas beträffande handelsbolag och enkla bolag kräver enligt kollegiets mening lagteknisk konsekvens att reglerna införes i själva bolagslagen.

Kraven på årsredovisning och revision har i gemen kunnat sättas lägre på handelsbolag och enkla bolag än vad som gäller för aktiebolag på grund av att innehavarna av handelsbolag och enkla bolag har personligt ansvar för bolagens åtaganden. Liksom handelskammarförbundet vill kollegiet emellertid inte förneka att det föreslagna regelsystemet i vissa fall kan göra det lättare för vissa intressenter att förskaffa sig berättigad information och kollegiet instämmer i att det från allmän synpunkt kan anses skäligt att rörelseidkare av viss storlek ålägges avge årsredovisning och underkastas kvalificerad revision. Med den avgränsning av bestämmelsernas tillämplighet som kommittén föreslagit vill kollegiet därför inte motsätta sig att i handelsbolagslagen – och icke som kommittén förordat i en särskild lag – införes bestämmelser om årsredovisning och revision.

Uppenbart kommer den av kollegiet rekommenderade lagtekniska lösningen att medföra att sådana företagsformer som enskilda firmor och rörelsedrivande ideella föreningar inte kommer att omfattas av regleringen ifråga. Inte heller kommer vissa s. k. sidoordnade koncerner att uppfångas genom kollegiets alternativa förslag. Några mer påtagliga behov av en heltäckande lag om ekonomisk uppgiftsskyldighet torde knappast heller föreligga varför kollegiet avstyrker kommitténs förslag till särskild lag om årsredovisning, revision och koncerner.

Vad stiftelser beträffar är frågan om redovisningsskyldighet och revision föremål för särskild utredning (stiftelseutredningen Ju 1975: 01). Anledning att föregripa resultaten av denna utredning synes ej föreligga.

Patent- och registreringsverket: Den ökade offentliga redovisningen som föreslås åligga handelsbolagen bör enligt patentverkets mening verka kreditstärkande för handelsbolagsformen.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Förslaget innebär enligt länsstyrelsens uppfattning betydligt förbättrade insynsmöjligheter i berörda företag och en ökad likställighet i redovisnings- och revisionshänseende mellan dessa företag och aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Stiftelseutredningen: Förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner har en stor betydelse för vårt arbete. Det har föranlett oss att behandla detta förslag tämligen ingående.

Företagsobeståndskommittén: FOK anser allmänt sett att förslagen rörande årsredovisning och revision, om de genomföres, bör underlätta att obeståndstendenser i företagen upptäcks i tid och att lämpliga motåtgärder vidtages. Förslagen ligger därigenom väl i linje med de intentioner FOK har i sitt arbete.

FAR: I sitt förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner har

kommittén behandlat ett område som är nytt för svensk lagstiftning och i allmänhet ej heller regleras av lag i andra länder. – – –

En sådan ny lagstiftning skulle komma att beröra ett förhållandevis stort antal enskilda näringsidkare och handelsbolag ävensom vissa bokföringsskyldiga organiserade i annan juridisk form.

Kommittén har i betänkandet på s. 162 diskuterat både insynsintressena och vissa motiv mot att ålägga företagarna utökad uppgiftsskyldighet. Enligt FARs uppfattning pekar inte denna redogörelse entydigt på att lagbestämmelserna kan anses motiverade, i varje fall om de görs tillämpliga på ett så stort område som enligt förslaget skulle bli fallet. Även kommittén synes i vissa fall tveksam om nyttan av de föreslagna reglerna – så sägs exempelvis på s. 163 att redovisningshandlingarna (årsredovisningen) för en del av de berörda företagen "torde dock inte komma att efterfrågas av någon intressent", vilket alltså innebär att de upprättats till ingen nytta. – – –

Med hänvisning till att det finns starka skäl att kopiera bestämmelserna i ABL i tillämpliga delar beträffande årsredovisningen, osäkerhet om tillgången på kvalificerade revisorer samt den anförda tveksamheten om angelägenheten av de föreslagna reglerna i förhållande till belastningen på uppgiftslämnaren, finner FAR det lämpligt att en lag av detta slag inledningsvis ges försökskaraktär och därvid får en mera begränsad tillämpning. En möjlighet vore därvid att inkludera endast den grupp av större företag, som anges i förslagets 1 kap. 4 § och för vilken strängare bestämmelser föreslagits. En annan möjlighet vore att sätta den nedre gränsen vid t. ex. 50 anställda. Sedan erfarenhet vunnits om nyttan eller bristen på nytta av lagbestämmelserna kan det avgöras om lagen bör kvarstå oförändrad, ges en vidare tillämpning eller avskaffas.

LRF: LRF finner att regelsystemet är tämligen väl avvägt för att kunna uppnå sitt syfte. Det måste dock noggrant prövas om värdet av en skyldighet för företag att upprätta årsredovisning verkligen uppväger de problem med en utökad uppgiftsbörda som tillkommer för näringsidkarna. Särskilt gäller detta, från LRF:s utgångspunkter, den del av förslaget som behandlar skyldighet att upprätta årsredovisning och att utse revisor.

SACO/SR: I allt väsentligt tillstyrker SACO/SR förslagen, även om centralorganisationen i någon mån känner en viss tveksamhet därför att kommitténs arbete inte helt ostridigt visat att något verkligt behov av de nu föreslagna reglerna föreligger.

Däremot vill SACO/SR starkt ifrågasätta om det föreslagna regelsystemet skall utformas som en särskild lag. Frågorna om bl. a. årsredovisning, redovisning, revision, koncerner och finansieringsanalyser anknyter i tillämpliga delar helt till motsvarande bestämmelser i nu gällande bokförings- och aktiebolagslagar. Överskådligheten och den praktiska tillämpningen torde vinna åtskilligt om samtliga regler om årsredovisning, revision och koncerner sammanfördes i en lag och icke såsom nu föreslagits splittras upp i olika lagar och förordningar, beroende på vilken kapitalassociationsform som gäller för respektive företag.

Svenska Byggnadsentreprenörföreningen: Enligt förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner samt gällande aktiebolagslag föreligger bl. a. då tillgångarnas nettovärde två bokslut i följd överskridit visst gränsvärde jämfört med gällande basbelopp skyldighet att anlita auktoriserad revisor och att öppet redovisa lagerreserver samt avge delårsrapport. I två bolag med lika stor balansomslutningssumma är behovet av auktoriserad revisor och intresset för insyn avsevärt större i det bolag som

uppnått ovan nämnt gränsvärde utan att inneha några fastigheter. Fastighetsförvaltning är som regel en relativt stabil verksamhet. Antalet transaktioner i förhållande till balansomslutningssumman är också litet. Den ovan nämnda gränsen för auktoriserad revisor kan vid fastighetsinnehav träffa verksamheter som måste betraktas som mycket små. SBEF föreslår därför att ändring görs dels i aktiebolagslagen, dels i föreliggande lagförslag så att vid beräkning av det värde som skall jämföras med gränsbeloppen, innehavda fastigheters bokförda värde får nedräknas med 50 %.

Svenska Handelskammarförbundet: Kommitténs förslag representerar i denna del något nytt i svensk rätt. Det kan vidare konstateras att någon motsvarighet till de föreslagna reglerna inte, annat än undantagsvis, finns i andra länders rättsordningar. Mot bakgrund härav måste först prövas huruvida förslaget motsvarar ett behov av en reglering. Handelskammarförbundet vill för sitt vidkommande göra gällande att något påtagligt behov härutinnan inte har kunnat förmärkas. Borgenärers behov av information kan i allmänhet tillgodoses redan idag och de anställdas anspråk i detta avseende torde vara tillgodosedda genom medbestämmandelagstiftningen. När det gäller den information om handelsbolag som kan ges i en årsredovisning vill Handelskammarförbundet vidare påpeka att det förhållandet att ägarkretsens ekonomi av integritetsskäl inte kan öppet redovisas innebär en inte oväsentlig försvagning av informationsvärdet i en sådan årsredovisning. Å andra sidan kan inte förnekas att det föreslagna regelsystemet i vissa fall skulle kunna göra det lättare för olika intressenter att få viss information som de kan anses berättigade till. Det kan också från allmän synpunkt anses skäligt att rörelseidkare av viss storlek avger årsredovisning och underkastas kvalificerad revision. Med hänsyn härtill, och då förslaget har utformats på ett sätt som i flertalet fall torde leda till ett endast obetydligt besvär för den företagskategori som berörs, vill Handelskammarförbundet inte rikta erinran mot att lagförslaget genomförs.

Lagförslagets närmare utformning, som särskilt beträffande skyldighet att utse revisor i vissa fall nära ansluter till regleringen i aktiebolagslagen, föranleder (med undantag för frågan om sidoordnade koncerner) inga kommentarer av förbundet. Det bör dock understrykas att den avgränsning av skyldighet att avge årsredovisning och utse revisor som gjorts av kommittémajoriteten torde vara en förutsättning för att den nya regleringen inte ska bli betungande för mindre företag. Vad som i denna del anförts i en reservation av ordföranden och ledamoten Hammarberg med instämmande av experterna Eriksson och Gustafsson avvisas således bestämt av förbundet.

Svenska kommunförbundet: Enligt förslaget skall även andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar i vissa fall upprätta årsredovisning. För större företag tillkommer krav på ökad uppgiftsskyldighet i form av bl. a. finansieringsanalys och uppgift om ackumulerade avskrivningar på anläggningstillgångar samt skyldighet att avge delårsrapport. Om sådana företag äger eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande över annan juridisk person, blir också reglerna om koncernredovisning tillämpliga.

Styrelsen finner ingen anledning till erinringar mot dessa förslag, som inom det kommunala området i första hand kommer att få betydelse för bostadsstiftelser och andra stiftelser.

Sveriges Ackordscentral: Vad gäller årsredovisning och revision finns det enligt vår mening i princip ingen anledning till åtskillnad mot aktiebolagslagens regler. Som Konkurslagskommittén i senaste betänkandet starkt understrukit saknas i Sverige i stort sett etableringskontroll, vilket

förhållande bör motvägas genom olika åtgärder i preventivt syfte till skydd för borgenärerna. En sådan åtgärd avser skärpta krav på årsredovisning och revision, vilket också Brottsförebyggande Rådet fäst stort avseende vid. De flesta nystartade företag är små i början men växer. Att sårbarheten är särskilt påtaglig i inledningsskedet har väl dokumenterats i universitetslektorn Kedners utredning på uppdrag av Statens Industriverk. Den begränsning i relation till antal anställda och beloppsmässigt som Kommittén föreslår – också för koncerner – finner vi därför principiellt föga tilltalande.

Sveriges Grossistförbund: I förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner eftersträvar kommittén att anpassa redovisningsstandarden till nutida krav. Detta anser vi vara helt nödvändigt samtidigt som vi konstaterar, att förslaget i tillämpliga delar är identiskt med motsvarande regler inom gällande bokförings- och aktiebolagslagar. Enligt vår uppfattning skulle såväl överskådligheten ökas som den praktiska tillämpningen påtagligt underlättas om regelsystemet för redovisning, årsredovisning, revision och koncerner sammanfördes i en lag och inte som nu, beroende på företagsform, splittrades på olika lagar och förordningar.

SHIO-Familjeföretagen och Sveriges Köpmannaförbund: Bestämmelserna utgör en utökad börda för framför allt de små och medelstora företagen. Dessa har ju under senare år i allt högre utsträckning fått större administrativa bördor genom den utökade uppgiftsskyldigheten från olika myndigheter. Organisationerna vill för den skull naturligt nog inte avfärda behovet av insyn i företagsformer av ifrågavarande slag men betonar önskvärdheten av en ordning som icke onödigt betungar företagarna.

Sveriges Industriförbund: Lagförslagets närmare utformning (med undantag för sidoordnade koncerner) föranleder inga speciella kommentarer från förbundet. Den avgränsning av skyldighet att avge årsredovisning och utse revisor som gjorts av kommittén synes vara en förutsättning för att den nya regleringen inte skall bli alltför betungande för mindre företagare. Förbundet avvisar sålunda bestämt vad som i denna del anförts i en reservation av ordföranden och ledamoten Hammarberg.

SABO: Frågan om lämplig associationsform för de allmännyttiga bostadsföretagen är inte löst. Bl. a. med hänvisning till det formella regelsystemet rekommenderar dock SABO f. n. de allmännyttiga bostadsföretagen att använda sig av aktiebolagsformen.

Om särskilda regler nu skall införas för allmännyttiga bostadsstiftelser eller om den sittande stiftelseutredningens resultat först skall inväntas, undandrar sig SABO:s bedömning. SABO rekommenderar sedan flera år att reglerna i BFL och ABL om årsredovisning och revision i tillämpliga delar skall användas av de medlemsföretag som är organiserade som stiftelser.

3.2 Årsredovisning

Riksåklagaren: Utredningen har valt att begränsa skyldigheten att avge sådan offentlig redovisning till att avse företag med minst 10 anställda. De av utredningen angivna skälen för denna begränsning finner jag inte bärande. Även beträffande dessa mindre företag gör sig behovet av insyn starkt gällande för de anställda och det allmänna. Jag förordar därför i enlighet med den uppfattning som kommit till uttryck i den av ordföranden och ledamoten Hammarberg med instämmande av experterna Ericson och Gustafsson avgivna reservationen att skyldigheten att upprätta årsredovisning bör omfatta samtliga de näringsidkare som enligt bokföringslagen har att upprätta årsbokslut.

Överåklagaren i Stockholm: Ur åklagarsynpunkt vore det önskvärt om även de mindre företagen underkastades reglerna om årsredovisning. Jag ansluter mig i denna del till reservationen av ordföranden, Hammarberg, Ericsson och Gustafsson.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Här ansluter jag mig till reservanternas uppfattning och motivering till att alla som enligt bokföringslagen har skyldighet att upprätta årsbokslut bör åläggas att upprätta årsredovisning.

Åklagarmyndigheten i Malmö åklagardistrikt: Ifråga om årsredovisning vill kommittén inskränka skyldigheten att avge sådan till bolag, som haft minst 10 personer anställda eller varit skyldigt avge koncernredovisning (samt i 4 §, sid. 38, angivet större bolag). Skälen, som anförts härför, synes ej bärande. Det hela är en fråga om att låta boksluten bli offentliga. Då den principen gäller för aktiebolagen, synes som reservanterna anfört samma princip böra gälla för alla bolag, som är skyldiga att upprätta bokslut. Ett bolag med tekniskt avancerad maskinpark och dataanläggning kan för övrigt vara större och mer kapitalintensivt än ett bolag med ett stort antal anställda. I mindre bolag kan även intresset av insyn vara väl så stort som i större både för de anställdas del som för borgenärernas, av vilka staten numera intar en alltmer dominerande roll. Bolagen bör vara skyldiga att till länsstyrelsen utan anmodan insända årsredovisning.

Länsåklagaren för speciella mål: Vad avser den föreslagna bestämmelsen om undantag från uppgiftsskyldighet för privata tillgångar och skulder (1 kap. 5 § 1 punkt) kan jag inte finna att de av kommittén anförda skälen är övertygande. Kommittén har påpekat (sid. 112) att ett kommanditbolag kan byggas upp på sådant sätt att dess kreditunderlag blir mycket obetydligt. Den skada för borgenärer och anställda som härigenom kan uppstå, kan enligt kommittén elimineras genom att endast fysisk person, eller undantagsvis aktiebolag, godtas som komplementär. För det fall årsredovisningen inte skulle innehålla uppgifter om dennes personliga tillgångar och skulder kommer viktig information angående kreditunderlaget att saknas vartill kommer att den föreslagna bestämmelsen om komplementär inte får den eftersträvade effekten.

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: Skyldighet att hålla årsredovisning offentligt tillgänglig bör, som angivits i reservation 1., ej vara begränsad till de större företagen. Skäl för en offentlig insyn kan ofta vara väl så starka när det gäller små företag.

Länsåklagarmyndigheten i Älvsborgs län: Skyldighet att upprätta och insända årsredovisning bör vara obligatorisk. Om länsstyrelsen först måste anmoda vissa bolag för att årsredovisning skall avgivas, kan man i dessa bolag antaga att bolaget är utsatt för särskild granskning – antingen bolaget är det eller ej – och vidtaga dispositioner för att dölja oegentligheter. Den som anmodas ingiva årsredovisning kan vägra detta, varigenom lång tid kan gå innan redovisningen inkommer.

Kammarrätten i Stockholm: Det synes lämpligt att enskild näringsidkare eller annan som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser skall slippa att till årsredovisningen foga sammanställning över sina privata tillgångar och skulder.

Bokföringsnämnden: BFN tillstyrker i princip förslaget att skyldigheten att upprätta och avge offentlig årsredovisning utsträcks till att gälla även handelsbolag, enskild näringsidkare m. fl. Även sådana företags intressenter har behov av information om företagets verksamhet, ekonomiska ställning och resultat. – – –

Begränsningen av vilka företag som skall vara skyldiga att upprätta och avge årsredovisning samt vilken information som skall krävas i denna bör enligt BFN göras utifrån en bedömning av kostnaden för och värdet av informationen för företaget och dess intressenter. Utredningens förslag om en gräns på minst 10 årsanställda för att vara skyldig upprätta årsredovisning finner nämnden i princip ej anledning att ifrågasätta, då uppgiftsskyldigheten i årsredovisningen inte överstiger bokföringslagens krav på information i det interna årsbokslutet. Kravet på årsredovisning bör dock inte enbart knytas till antalet anställda utan även till företagets omsättning. Skälet härför är att intressenterna i ett kapitalintensivt företag med få anställda många gånger kan ha ett väl så stort behov av årsredovisning som intressenterna i ett arbetsintensivt företag med många anställda och relativt låg omsättning. – – –

Om utredningens förslag om en separat lag om årsredovisning, revision och koncerner genomförs, vill BFN poängtera vikten av att bestämmelserna i 11 Kap. aktiebolagslagen får utgöra grunden för den nya lagstiftningen och sålunda i tillämpliga delar också bli giltiga för handelsbolag, enskilda näringsidkare m. fl. med minst 10 årsanställda eller omsättning av viss storlek.

BFN har i övrigt följande synpunkter på 1 Kap. i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner.

Underskrift av årsredovisningen

BFN anser att i 2 § bör för undvikande av missförstånd införas en bestämmelse om att den bokföringsskyldige skall underteckna den offentliga årsredovisningen.

Finansieringsanalys

I Sverige och i utlandet debatterar man för närvarande finansieringsanalysens utformning. Den lydelse som 7 § punkt 4 i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner har, försvårar en vidareutveckling av finansieringsanalysen. BFN anser därför att det betr. finansieringsanalysens utformning enbart bör anges att den skall visa företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret samt att den skall upprättas enligt god redovisningssed. Motsvarande ändring bör även göras i 11 Kap. 9 § sista stycket aktiebolagslagen.

Verksamhetsberättelse

Årsredovisningen skall enligt 2 § enbart bestå av balansräkning och resultaträkning. Enligt 7 § skall de företag som avses i 4 § i notform lämna uppgift om bl. a. anläggningstillgångars anskaffningsvärde, sammanlagda beloppet av av- och nedskrivningar samt taxeringsvärde.

BFN anser att samtliga företag, som skall avge årsredovisning, oavsett storlek bör avge någon form av verksamhetsberättelse liknande den som krävs av aktiebolag. I denna berättelse bör ingå uppgifter enligt 7 § punkterna 1, 2 och 3 och 9 § i förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner samt 11 Kap. 8 § punkterna 3 och 8 och 9 § första och andra styckena aktiebolagslagen.

BFN motiverar sitt ställningstagande med att ovanstående information till viss del enligt förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner skall lämnas i företagens delårsrapporter samt dessutom torde vara av betydelse för att företagets intressenter skall kunna bättre bedöma företagets resultat och ställning.

Enligt BFN:s bedömning torde det för flertalet företag inte vara alltför betungande att ta fram dessa uppgifter och sålunda upprätta en verksamhetsberättelse. Uppgifterna torde normalt tas fram i samband med det

interna årsbokslutet och självdeklarationen samt uppgiftslämnandet till riksförsäkringsverket.

Resultat- och balansräkningar för närmast föregående år

BFN anser att bestämmelserna i 6 § beträffande skyldigheten att återge resultat- och balansräkningar för föregående räkenskapsår i årsredovisningen bör gälla samtliga företag som omfattas av skyldigheten att lämna årsredovisning. En sådan uppgift är av betydelse då det gäller att bedöma företagets utveckling oavsett företagsstorlek. Det merarbete som härigenom uppstår för företagen torde vara obetydligt.

Bankinspektionen: Inspektionen anser kommitténs förslag beträffande större handelsbolags offentliga redovisning tillfredsställande. Däremot kan inspektionen inte dela majoritetens uppfattning att gränsen för mindre handelsbolags offentliga redovisning bör sättas vid tio anställda. Eftersom årsredovisningen beträffande de mindre bolagen blir identisk med det årsbokslut de ändå måste upprätta och i vissa avseenden t. o. m. torde kunna anses mindre ingående, innebär det inte någon ökning i uppgiftsskyldigheten att ålägga samtliga bolag som är skyldiga att upprätta årsbokslut att även upprätta årsredovisning. Betänkligheterna häremot minskas också av kommitténs förslag att dessa bolag först efter anmaning behöver insända sin årsredovisning till länsstyrelsen och att enskilds begäran härom avgiftsbeläggs. Inspektionen har sålunda hamnat på samma principiella ståndpunkt som kommitténs minoritet. Emellertid vill inspektionen förorda att en gräns för upprättande av årsredovisning sätts vid 5 anställda. Härigenom faller de allra minsta bolagen med skyldighet att upprätta årsbokslut utanför.

RRV: RRV ansluter sig till den föreslagna avgränsningen av kravet på offentlig årsredovisning till företag och koncerner med minst tio anställda. – – –

Kommittén föreslår att årsredovisningen efter anmodan offentliggörs genom att hållas tillgänglig hos länsstyrelse. Anmodan kan enligt förslaget ske på begäran av envar. RRV anser att man så långt möjligt bör söka begränsa det allmännas kostnader för hantering av redovisningshandlingarna. Därvid torde kunna ifrågasättas om den i direktiven angivna utgångspunkten att årsredovisningen skall vara offentlig med nödvändighet måste medföra att årsredovisningen skall inkomma till myndighet och därmed bli allmän handling enligt andra kapitlet tryckfrihetsförordningen. Vissa skäl talar för att en enklare lösning bör prövas.

Den avsedda effekten – offentlighet – torde vara möjlig att uppnå även genom att företaget åläggs att direkt tillhandahålla sin årsredovisning på begäran av envar.

I praktiken torde också enskilda intressenter av årsredovisningen komma att vända sig direkt till företaget i fråga och be att få del av årsredovisningen. Härigenom kan tidsspillan undvikas och kostnaden för den föreslagna expeditionsavgiften, 50 kr, inbesparas. RRV föreslår att denna form för tillhandahållande legaliseras genom att redovisningsskyldiga företag åläggs att, sedan årsredovisning upprättats, på begäran hålla den tillgänglig för envar viss tid efter bokslutstillfället. Företaget bör självfallet ha rätt att uttaga ersättning för kopieringskostnad och porto vid tillhandahållandet av årsredovisningen. Endast om företaget inte tillhandahåller årsredovisningen behöver länsstyrelsen kopplas in för ett vitesföreläggande. Med denna ordning undgår länsstyrelserna att drabbas av en kostsam och slentrianmässig administrativ rutin. RRV föreslår att av verket angivna form för tillhandahållande får tillämpas även av sådana större företag, som enligt

lagförslaget skall sända in sin årsredovisning till länsstyrelsen utan anmodan. Även här skulle länsstyrelsen sålunda enligt RRVs bedömning behöva kopplas in endast "vid behov".

RRV (skiljaktig mening av två befattningshavare): Vi anser i enlighet med direktivens syfte att alla företag av nu berörda slag som enligt bokföringslagen måste upprätta årsbokslut också skall hålla årsredovisningen tillgänglig för företagets intressenter. Med det av RRV härvidlag föreslagna förenklade förfarandet och eftersom årsbokslutet och årsredovisningen innehåller nära nog identisk information torde ett offentliggörande inte medföra nämnvärt ökat besvär för företagen.

RSV (majoriteten): RSV instämmer i reservanternas förslag att knyta skyldigheten till bokföringslagens bestämmelser om upprättande av årsbokslut. Motiveringen att bolagen skulle drabbas av stort merarbete genom årsredovisningsskyldigheten är inte hållbar, eftersom årsredovisningen endast föreslås innehålla resultat- och balansräkningar, vilka ändå måste upprättas.

RSV (en minoritet av två ledamöter): Regering och riksdag har enhälligt hänvisat den mindre företagsamheten till associationsformen handelsbolag. Lagstiftarna har i konsekvens härmed erbjudit en möjlighet att utan betungande skattekonsekvenser avveckla aktiebolag så att verksamheten därefter kan bedrivas såsom enskild firma eller handelsbolag. Mot denna bakgrund framstår det som egendomligt att man för den associationsform man erbjuder de mindre företagen nu vill införa såsom styrelsemajoriteten yrkar lika fullständiga formella regler som de som gäller för aktiebolag. Riksskatteverket som givetvis inte har att ta ställning i näringspolitiska frågor borde ändå ha noterat lagstiftarens attityd till den mindre företagsamheten. I konsekvens med lagstiftarens uppfattning och med beaktande av de faktiska förhållandena avstyrker vi bestämt att årsredovisning och koncernredovisning skall lämnas för företag som haft mindre än tio anställda under räkenskapsåret.

Patent- och registreringsverket: Möjligheten att ta del av ett företags räkenskapshandlingar är av stor betydelse för att olika intressenter skall kunna bedöma ett företag. Denna insyn möjliggörs genom att räkenskapshandlingarna blir offentliga. Beträffande aktiebolag sker detta genom att handlingarna insändes till patentverket. Patentverket kan konstatera att intresset från allmänheten för dessa är mycket stort. En mängd besök hos patentverket och många beställningar av kopior av handlingarna styrker detta. Enligt patentverkets mening bör det föreligga ett liknande intresse beträffande de medelstora och större handelsbolagens årsredovisningar.

Den av kommittén föreslagna lösningen med dubbla gränser synes knappast godtagbar. Enligt patentverkets mening bör skyldigheten för handelsbolag att upprätta årsredovisning grundas på det samhälleliga intresset av att hos myndighet utan omgång kunna ta del av redovisningen. Att ålägga ett företag att upprätta dessa redovisningshandlingar enbart för att hållas i beredskap för den händelse någon skulle intressera sig för dem synes inte rimligt. Utifrån dessa synpunkter bör skyldigheten att upprätta årsredovisning inte åläggas andra företag än sådana beträffande vilka man med stor sannolikhet kan räkna med att de blir efterfrågade av allmänheten.

Gränsen för företag vilka sålunda bör åläggas att upprätta och insända årsredovisning bör sättas så att förpliktelsen inte blir onödigt betungande för småföretagen. En lämplig avvägning kan vara att rikta kravet på årsredovisning till företag med minst 50 anställda.

AMS: Styrelsen vill tillstyrka och ansluta sig till reservationen 1. Bland

de skäl som reservanterna framfört, vill styrelsen för sin del särskilt trycka på vad som sägs om de anställdas behov av insyn i små företag, där kollektivavtalsförhållande ofta saknas och medbestämmandelagstiftningen inte är tillämplig enligt sin § 19.

Statens industriverk: Enligt industriverkets uppfattning är möjligheterna till insyn i företagen för anställda, kreditgivare, kunder, statliga och kommunala myndigheter, den ekonomiska forskningen samt massmedia betydelsefulla även beträffande mycket små företag. Utomstående intressenter av typen kreditgivare, leverantörer och offentliga myndigheter får av rent praktiska skäl inte någon nära och fortlöpande kontakt med den verksamhet som bedrivs i varje enskilt småföretag. Även ur de anställdas synpunkt föreligger ett behov att förbättra insynen. Man accepterar idag att den anställde skall få sitt behov av fortlöpande information om det egna företagets ekonomiska läge och framtidsutsikter väl tillgodosett, oberoende av företagets storlek. Inte minst med medbestämmandelagens tillkomst har frågan ytterligare aktualiserats. Även om man på goda grunder kan räkna med att detta informationsbehov tillgodoses till vissa delar visar bl. a. erfarenheterna från en industriverksutredning (Styrelserepresentation för anställda, SIND 1975: 4) att de anställda i alltför stor utsträckning lämnas utan information i viktiga hänseenden. Industriverket hänvisar till denna utredning. Ett i betänkandet framfört skäl mot att utsträcka den offentliga redovisningen till att omfatta även företag med några få anställda är att redovisningen kunde antas medföra betydande besvär för företagaren. Lagförslaget innebär dock att årsredovisningen för årsredovisningsskyldig i allmänhet inte behöver innehålla några uppgifter utöver vad årsbokslutet skall innehålla. Mot bakgrund av det ovan anförda och då tillfredsställande underlag för regler om offentlig redovisning skapats genom bokföringslagen (BFL) anser industriverket att skyldighet att upprätta årsredovisning bör åläggas alla som enligt BFL har att upprätta årsbokslut.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen ställer sig tveksam till huruvida det kan anses befogat att inskränka nu aktuell skyldighet i enlighet med kommitténs förslag. De anställdas intresse av insyn i ett företag låter sig knappast kvantifieras efter antalet anställda i det enskilda företaget. Det måste vidare beaktas att informationsskyldigheten för arbetsgivaren enligt medbestämmandelagen inte omfattar samtliga företag. Enligt länsstyrelsens uppfattning måste det därför anses rimligt att närmare överväga om inte årsredovisningsskyldigheten generellt bör kunna knytas till skyldigheten att upprätta årsbokslut. Länsstyrelsen tillstyrker den föreslagna avgränsningen såvitt avser företags skyldighet att utan anmodan insända avskrift av årsredovisning.

Länsstyrelsen i Malmöhus län (majoriteten; se avsnitt 1): Länsstyrelsen anser, att det inte kan vara rimligt, att en anställd, som riskerar bl. a. sin egen ekonomi, skall sättas i ett sämre utgångsläge än en kreditgivare på den grund, att han tjänstgör i ett företag med mindre än tio anställda. Härtill kommer att också små företags ekonomiska situation kan vara av betydelse för fler än anställda och kreditgivare. Påpekas skall att årsredovisningen i dessa fall kan göras identiskt med årsbokslutet. Skyldigheten att avge årsredovisning behöver därför inte medföra något egentligt merarbete för företagaren. Länsstyrelsen förordar därför i likhet med reservanterna att skyldigheten att avge årsredovisning bör knytas till bokföringslagens regler om årsbokslut, vilka tillämpas på enskild näringsidkare, då han driver verksamhet med fler än två årsanställda och den årliga bruttoomsättningen i rörelsen uppgår till minst 200 000 kr.

Förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner innebär åligganden för länsstyrelsen. Länsstyrelsen skall i vissa fall på begäran av envar anmoda årsredovisningsskyldig att insända avskrift av årsredovisningen. I andra fall har den årsredovisningsskyldige att utan särskild anmodan inkomma med sådan redovisning. Tvångsmedlet är vite. I betänkandet berörs inte närmare länsstyrelsens handläggning av dessa ärenden.

Länsstyrelsen har normalt inte tillgång till sådana uppgifter, att länsstyrelsen kan avgöra om uppgiftsskyldighet enligt förslaget föreligger för företag. Det gäller uppgifter om antalet anställda, om företags nettotillgångar enligt balansräkningar, om företag ingår i koncern och om antalet anställda i koncernen. I det fall där ett företags uppgiftsskylighet är obligatorisk enligt förslaget bör det ankomma på länsstyrelsen att tillse att företaget fullgör sina skyldigheter. För det fall någon begär att länsstyrelsen skall anmoda företag att skicka in handlingar, kan det inte förutsättas, att det framgår att företaget har denna uppgiftsskyldighet. Även i dessa fall saknas i betänkandet erforderliga uppgifter eller riktlinjer för hur ärendet skall handläggas. Måhända visar det sig att företaget inte besvarar länsstyrelsens skrivelser eller att företaget bestrider uppgiftsskyldighet. Frågan om länsstyrelsens agerande i dessa hänseenden bör närmare uppmärksammas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen ansluter sig för sin del till den reservation som avgetts av ordföranden och ledamoten Hammarberg. Möjligheterna till insyn i företagen för anställda, kreditgivare, kunder, statliga och kommunala myndigheter, den ekonomiska forskningen samt massmedia är betydelsefulla också beträffande små företag.

Kommittén föreslår att den som är skyldig att upprätta årsredovisning också skall vara skyldig att efter anmodan av länsstyrelsen insända avskrift av årsredovisningen. Anmodan skall ske på begäran av envar. Stora företag, dvs. företag i vilka tillgångarnas nettovärde för de två närmast föregående räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp på 1 000 gånger basbeloppet enligt allmän försäkring, skall vara skyldiga att utan anmodan insända årsredovisning till länsstyrelsen. Länsstyrelsen tillstyrker kommitténs förslag i denna del. De regler som här uppställts för offentliggörande av årsredovisning synes ändamålsenliga och väl avvägda.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län (majoriteten): I likhet med reservanterna Stark och Hammarberg med instämmande av experterna Ericson och Gustavsson anser länsstyrelsen att den möjlighet till insyn i ett företags ekonomi och skötsel som årsredovisning kan ge, bör finnas även för företag, som enligt bokföringslagen har att upprätta årsbokslut men som har mindre än tio anställda. Som reservanterna framhållit torde årsredovisning, med hänsyn till att densamma enligt huvudregeln skall upprättas med iakttagande av bestämmelserna om årsbokslut i bokföringslagen inte bli alltför betungande. Enligt 1 § första stycket bokföringslagen äger reglerna om skyldighet att upprätta årsbokslut inte tillämpning på enskild näringsidkare, som driver sin verksamhet utan biträde av fler än två anställda och i vars rörelse den årliga bruttoomsättningssumman understiger 200 000 kronor. De minsta företagen kommer därför, även om skyldigheten att upprätta årsredovisning utvidgas till företag som har att upprätta årsbokslut att bli befriade härifrån.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län (en minoritet av sex ledamöter): Skyldigheten att upprätta årsredovisning bör inte göras mer omfattande än vad bolagskommittén föreslagit.

Konkurslagskommittén: Som bolagskommittén framhåller (s. 162) kan årsredovisning tänkas vara av värde bl. a. för anställda, olika kategorier av kreditgivare samt stat och kommun, dvs. sådana intressenter som vid ett företags konkurs ofta drabbas hårt. De föreslagna reglerna om årsredovisning medför ökade möjligheter till insyn i företagen, vilket är ägnat att stävja sådana förfaranden som i den allmänna debatten betecknas som missbruk av konkursinstitutet.

Stiftelseutredningen: Ett förverkligande av kommitténs förslag kommer att beröra stiftelseväsendet. Vi har därför valt att behandla de föreslagna bestämmelserna utifrån stiftelsernas förhållanden.

Kommitténs strävan att öka insynen i näringslivet har vårt fulla stöd. Men skyldigheten att lämna årsredovisning bör bygga på de särskilda behoven och förutsättningarna i de olika typerna av företag. Vad stiftelserna beträffar har förslaget i det avseendet åtskilliga brister. Det torde främst bero på att kommittén har utgått från förhållandena i handelsbolagen.

Skyldigheten att lämna årsredovisning kommer som nämnts att begränsas till dem som har att upprätta årsbokslut och som har en viss sysselsättning, förmögenhet eller koncerntillhörighet. Därmed faller ett betydande antal stiftelser utanför förslagets tillämpningsområde. Denna begränsning är inte motiverad för stiftelsernas del. Vidare bör det tas hänsyn till att vissa stiftelser står under tillsyn och därmed är skyldiga att lämna en form av årsredovisning till tillsynsmyndigheten (se 14 § i lagen (1929: 116) om tillsyn över stiftelser).

Kravet på årsredovisning kommer endast att beröra stiftelsernas bokföringspliktiga verksamhet. Det följer av kopplingen till skyldigheten att upprätta årsbokslut (jfr prop. 1975: 104 s. 204). Denna inskränkning är betydelsefull. Få stiftelser torde driva enbart näringsverksamhet. Enligt vår uppfattning bör åtgärder för att förbättra insynen i stiftelserna avse all verksamhet. Årsredovisningen bör därför bygga på andra uppgifter än sådana som lämnas i ett årsbokslut.

Årsredovisningen skall enligt förslaget bli tillgänglig för allmänheten hos den länsstyrelse som är registreringsmyndighet enligt handelsregisterlagen (1974: 157). Denna ordning är olämplig för stiftelserna. De bör i stället inlämna årsredovisningen till den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet enligt 1 § i lagen (1929: 116) om tillsyn över stiftelser. Dessutom bör de föreslagna bestämmelserna samordnas med 14 § i samma lag.

Enligt vår uppfattning tillgodoser kommitténs förslag om årsredovisning knappast alls behovet av insyn i stiftelsernas verksamhet. Denna fråga bör i stället lösas med utgångspunkt i de särskilda förhållandena inom stiftelseväsendet. Starka skäl talar för att införa bestämmelser om bl. a. årsredovisning i en ny lagstiftning om stiftelser. Vi ämnar föreslå en sådan ordning.

Enligt vår mening saknas det anledning att övergångsvis införa ett krav på att vissa stiftelser skall lämna årsredovisning enligt förslaget. De föreslagna bestämmelserna har ett alltför begränsat värde från redovisningssynpunkt för att belasta stiftelserna med en sådan skyldighet. Vi anser att det pågående utredningsarbetet kan avvaktas utan påtagliga olägenheter. Dessutom finns det redan vissa bestämmelser i ämnet inom ramen för tillsynen över stiftelserna. Vi föreslår därför att stiftelserna undantas från förslaget om årsredovisning.

Företagsobeståndskommittén: De minsta företagen (och koncernerna) dvs. de som sysselsätter i medeltal mindre än tio anställda har lämnats

utanför förslagen. Denna kategori företag kan i vissa fall ha betydelse från arbetsmarknads- och regionalpolitisk synpunkt. Har sådana företag erhållit statligt stöd för sin verksamhet åligger det företaget att fortlöpande hålla samhällets organ informerat om resultatutvecklingen. Detta gäller emellertid inte övriga företag som hör till den minsta kategorin. Skyldighet för de minsta företagen att upprätta offentlig årsredovisning kunde generellt innebära att samhällets organ fick ökade möjligheter att tidigt varsna tendenser till ogynnsam utveckling. Hur tungt denna synpunkt bör väga vid en samlad bedömning av frågan om offentlig årsredovisning för de minsta företagen kan dock FOK inte avgöra.

FAR: Förslaget har utformats med 1975 års aktiebolagslag som förebild. När det gäller bestämmelserna om årsredovisning har dock vissa betydelsefulla undantag gjorts. Så skall årsredovisningen enligt förslaget exempelvis inte innehålla någon förvaltningsberättelse. Däremot har bestämmelserna om delårsrapport överförts utan ändring. Informationsinnehållet kommer då att bli fylligare i delårsrapporten än i årsredovisningen. Av en schematisk kartläggning av olika bestämmelser framgår att förslaget skulle leda till en komplicerad struktur.

FAR vill ifrågasätta om inte bestämmelserna bör utformas enligt 11 kap. ABL i tillämpliga delar. Härigenom skulle en förenkling även uppnås. Detta leder emellertid till ökade krav på uppgiftslämnaren, varför en begränsning till större företag än som föreslagits blir erforderlig, i vart fall inledningsvis. – – –

FAR gör följande bedömning av detaljerna i lagförslaget såvitt gäller årsredovisning.

1. Aktiebolagslagen kräver att styrelsen och verkställande direktören skriver under årsredovisningen. Detta krav finns inte i föreliggande lagförslag för årsredovisningar (men däremot för koncernredovisningar). För frågan om revision har detta en betydande nackdel eftersom revisorn tolkar underskriften som bevis på att undertecknarna tar ansvar för innehållet i årsredovisningen, som ju i vissa avseenden avviker från årsbokens innehåll. Detta måste i så fall lösas på annat sätt av revisorerna (genom korrespondens mellan företaget och revisorn), vilket är något opraktiskt. Lagen bör därför kräva att de bokföringsskyldiga skall underteckna årsredovisningen.

2. Enligt 1 § skall ett företag som ingår i koncern, som enligt lagförslaget har att avge koncernredovisning, avge årsredovisning även om det har mindre än 10 anställda. Den motivering, som ges i betänkandet på s. 163, bör leda till att kravet på årsredovisning kan begränsas till moderföretaget i koncernen, för det fall att detta har mindre än 10 anställda.

3. Enligt sista stycket av 7 § får uppgift som avses i punkterna 1 och 2 av samma paragraf intagas i not. Detsamma bör gälla uppgift enligt paragrafens punkt 3, eftersom denna uppgift – om resultatet av rörelsegrenar – enligt erfarenheterna av aktiebolagslagens tillämpning har sin naturliga plats bland noterna till resultaträkningen.

LRF: Som föreslagen gräns för skyldighet att över huvud taget upprätta årsredovisning har angetts att företaget under det gångna räkenskapsåret sysselsatt i medeltal minst tio anställda. LRF utgår ifrån att därmed i likhet med den i bokföringslagen uppsatta gränsen för enskilda näringsidkare att upprätta årsbokslut, avses årsanställda. Eljest skulle de stora säsongvariationer i antalet anställda som förekommer inom jordbruket på ett mindre lyckat sätt kunna öka jordbrukares uppgiftsskyldighet. Förbundet vill emellertid ifrågasätta om antalet anställda över huvud taget bör vara avgö-

rande för skyldigheten att upprätta årsredovisning. Antalet anställda säger nämligen ingenting om företagets storlek. Som kommittén anfört i motiven har de anställda andra vägar att få information om företaget. Redovisningen kommer således att rikta sig till främst borgenärer och myndigheter. Dessa torde vara betydligt mer betjänta av att årsredovisning upprättas vid en viss årsomsättning eller, som i förslagets 4 §, vid ett visst nettovärde av i rörelsen ingående tillgångar. I båda fallen bör gränsen uttryckas som ett antal basbelopp enligt lagen om allmän försäkring.

LO: Vad gäller frågan om att utsträcka skyldigheten att upprätta årsredovisning till bl. a. handelsbolag och enskild näringsidkare finner LO helt riktigt. Principen bör då vara att innehållet i dessa årsredovisningar skall så långt möjligt överensstämma med aktiebolagslagens krav på innehåll. Till vissa delar föreslås också detta. Men märkligt nog inte att förvaltningsberättelse skall upprättas. Inte heller behöver företag med en omsättning som understiger 1 000 gånger basbeloppet eller med antalet anställda som under vart och ett av de två närmast föregående räkenskapsåren i medeltal understigit 200 uppge de uppgifter som föreslås i lagförslagets §§ 6 och 7. Likaså föreslås att endast företag resp. koncern (och sidoordnad dito) med under räkenskapsåret i medeltal minst 10 anställda är skyldig att upprätta årsredovisning resp. koncernredovisning. Till det senare föreligger två reservationer till vilka LO fullständigt instämmer. Enligt LOs förmenande finns det ingen som helst anledning att skapa sådana särregler gentemot aktiebolagslagens krav. De uppgifter det är fråga om är av en sådan karaktär att även om de inte är direkt tillgängliga (vilket de borde) så skulle en redovisning även vara till fördel för företagets skötsel.

I anslutning till det ovan sagda vill organisationen hänvisa till sitt yttrande över "Riksdagens insyn i statliga företag" (SOU 1978: 63) i vilken LO redovisade sina krav på bl. a. innehållet i årsredovisningen i aktiebolag.

Svenska Fabriksarbetareförbundet: Inflytandet för de anställda i företagen kan och ska ta sig olika former. Ett medel för inflytande kan vara representation i ett företags styrelse. Andra medel till inflytande kan vara rätt till förhandlingar, information i olika frågor. Inflytandet kan också vara utformat såsom vetorätt eller egen beslutanderätt. Ett inflytandesätt utesluter inte andra. Olika inflytandevägar ska komplettera varandra. Men en sak ska vara genomgående när det gäller de anställdas inflytande. Och det är att alla arbetstagare ska ha samma möjligheter till inflytande oavsett om deras arbetsgivare utgörs av ett stort företag eller ett litet företag.

Förbundet kan mot den bakgrunden inte biträda ett förslag som innebär att de minsta företagen dvs. de som sysselsätter i medeltal mindre än 10 anställda ska vara undantagna från skyldigheten att upprätta årsredovisning. (Med årsredovisning avses liksom betr. aktiebolag den offentliga redovisningen). Sv. Fabriksarbetareförbundet har medlemmar på ungefär 1 600 företag med mindre än 10 anställda.

Förbundet vill på samma sätt som reservanterna Hammarberg, Ericson och Gustavsson peka på att den informationsskyldighet betr. den produktionsmässiga och ekonomiska utvecklingen inom företaget som 19 § medbestämmandelagen ålägger arbetsgivaren endast är aktuell om arbetsgivaren står i ett kollektivavtalsförhållande till arbetstagarorganisationen. Denna förutsättning brister ofta i fråga om de små företagen.

Det kan alltså från de anställdas synpunkt vara mera motiverat med offentlig årsredovisning för de små företagen än för de större.

Det kan inte heller föreligga något argument mot årsredovisning för dessa små företag innebärande att det skulle medföra alltför betydande

besvär för företagarna. Enligt kommittéförslaget behöver årsredovisningen inte innehålla mer uppgifter än årsbokslutet. I dessa fall kan alltså årsredovisningen till sitt innehåll vara identisk med årsbokslutet.

Förbundet stöder således reservanternas förslag att skyldighet att upprätta årsredovisning bör åläggas alla som enligt bokföringslagen har att upprätta årsbokslut.

TCO: TCO instämmer i vad reservanterna anför. Det rör sig enligt reservanterna om ca 100 000 företag som med majoritetens synsätt skulle ställas utanför möjligheten till denna insyn. Den fackliga verksamheten är av naturliga skäl normalt avsevärt svagare i dessa företag. Bestämmelsen i 19 § medbestämmandelagen om information är ofta inte tillämplig p. g. a. att kollektivavtalsförhållande till arbetsgivaren inte råder. Det är således ur de anställdas synpunkt i själva verket mera motiverat med en offentlig redovisning för de små företagen än för de större. Innehållet i årsredovisningen bör i princip överensstämma med MBLs regler. De undantag beträffande bl. a. skyldighet att upprätta förvaltningsberättelse som föreslås för företag under en viss storlek (bl. a. 200 anställda) bör därför enligt TCOs mening utgå.

Svenska Bankföreningen: Bankföreningen ifrågasätter om anmodan via länsstyrelsen inte är en onödig omgång. Myndighet som önskar ta del av årsredovisningen bör normalt kunna vända sig direkt till företaget med sin begäran. Detsamma gäller varje enskild som har ett berättigat intresse att få del av årsredovisningen, t. ex. en kreditgivare. Endast om en sådan begäran inte villfares, borde begäran om årsredovisningen via länsstyrelsen ifrågakomma. Denna ordning borde avspeglas i lagtexten.

Svenska Byggnadsentreprenörföreningen: SBEF anser att det är riktigt att man så långt möjligt bereder företagsintressenter insyn i rörelsens ekonomiska förhållanden. SBEF har därför under lång tid, bland annat genom boken "Byggnadsföretagets årsredovisning", arbetat med att utveckla god redovisningssed. Långt före tillkomsten av nu gällande aktiebolagslag rekommenderade SBEF öppen redovisning av lagerreserver. I vissa situationer måste emellertid kravet på öppen redovisning efterges. Detta kan bl. a. vara fallet om företagets konkurrenter ges möjlighet till insyn i företaget som på sikt kan leda till skada för företaget och dess anställda.

I tidigare avsnitt har bl. a. visats att medelstora byggföretag som arbetar på en lokal marknad ofta har dålig lönsamhet samt är mycket känsliga för förluster.

Dessa företags ställning är därför mycket ömtålig och ett konkurrentföretag som vill öka sin marknadsandel på orten kan, om det får vetskap om att det andra företagets ekonomiska ställning är svag, genom att lokalt anta anbud till förlustpriser under ett à två år, konkurrera ut sin ekonomiskt svagare konkurrent.

Om det på detta sätt konkurrensutsatta företaget drivs i form av handelsbolag befinner sig ägarna, genom den personliga ansvarigheten för bolagets skulder, i en mycket svår situation. Nuvarande lagbestämmelser har möjliggjort för dessa företag att undvika insyn från konkurrenter. De intressenter som verkligen har ett berättigat krav på insyn i företaget torde för övrigt redan i dag ha möjligheter till detta. Sålunda torde de anställda ha möjlighet till insyn genom sina fackliga förtroendemän och banker och andra kreditgivare har regelmässigt insyn i samband med kreditgivning och förnyelse av äldre krediter. Vidare är skattemyndigheternas möjlighet till insyn väl tillgodosedd.

På grund av vad sålunda anförts anser SBEF att ett genomförande av

förslaget om årsredovisning kan medföra mycket besvärande olägenheter för den ifrågavarande företagstypen och att olägenheterna inte uppvägs av några påtagliga fördelar.

Om krav på årsredovisning skulle införas anser SBEF emellertid att dispensmöjligheten i förslaget till 1 kap. 5 § punkt 3 utvidgas till att gälla också befrielse från skyldigheten att särskilt redovisa storlek och förändring av lagerreserv. Vidare bör som exempel på dispensskäl i en eventuell proposition anges sådana konkurrensskäl som SBEF ovan redovisat.

Om kravet på årsredovisning införs bör de föreslagna kriterierna för årsredovisning, att "företaget ingår i koncern, med minst 10 anställda" tagas bort. Ett genomförande av förslaget i denna del skulle nämligen kunna leda till en icke lämplig offentlighet för byggföretag med endast ett fåtal pågående arbeten eller fastigheter. Resultatet av enstaka projekt eller förhållande mellan företaget och enstaka kund kan alltför lätt uppenbaras för konkurrenter. Motivet för att alla företag i koncern med minst 10 anställda skall lämna årsredovisning är att koncernredovisningen bör kompletteras med årsredovisningar för alla i koncern ingående företag. SBEF kan inte inse att det förhållandet att ett litet bolag ingår i en koncern skulle göra årsredovisningen intressant. Tvärtom torde intäkter, kostnader, tillgångar och skulder i de små företag som här är fråga om var för sig utgöra en så försvinnande liten andel av koncernens intäkter, kostnader, tillgångar och skulder att möjlighet till separat studium av det lilla företaget är helt utan intresse. Möjligen är orsaken till utredningens förslag till separat årsredovisning för små koncernbolag önskemålet att möjliggöra avstämning av koncernredovisningen. Inte heller detta skäl kan dock göras gällande eftersom revisor, enligt lagförslagets 2 kap. 7 §, skall granska såväl koncernredovisningen som koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt. SBEF anser därför att kravet på offentlig redovisning av alla koncernföretag oavsett storlek måste utgå. – – – Givetvis bör även de minsta företagen medtas i koncernredovisningen samt aktieinnehavet specificeras i not till balansräkningen.

Svenska Revisorsamfundet SRS: Enligt samfundets uppfattning bör en avgörande vikt fästas vid formen för verksamhetens bedrivande. Det är motiverat att föreskriva offentlig årsredovisning för företag, som bedrivs utan personligt ansvar och med ett risktagande som begränsas till gjorda insatser. I företag där delägarna står ett obegränsat personligt ansvar, finns inte dessa skäl för en offentlig årsredovisning. På grund härav anser samfudnet, att skyldighet att avge offentlig årsredovisning bör begränsas till sådana fall där det kan anses föreligga ett mera allmänt intresse av insyn i företaget. Den nedre gränsen för skyldighet att efter anmodan insända årsredovisning till registreringsmyndigheten bör därför i vart fall inte sättas lägre än till företag som normalt sysselsätter minst tjugofem årsanställda. Anknytningen till antalet anställda bör uttryckligen ske till årsanställda, då i annat fall tolkningssvårigheter kan befaras uppstå. Beträffande gränsen för skyldighet att utan anmaning insända avskrift av årsredovisningen tillstyrkes utredningens förslag.

Vad därefter angår årsredovisningens innehåll finner samfundet ingen annan anledning till erinran än att förslaget bör kompletteras med föreskrift om att årsredovisningen skall undertecknas av de bokföringsskyldiga.

Sveriges advokatsamfund: Samfundet har ingen erinran mot de i 1 kap. 4 § föreslagna bestämmelserna. Däremot kan samfundet inte finna att något godtagbart skäl anförts för bestämmelserna i 1 kap. 3 §. Enligt

samfundets mening bör det inte föreskrivas någon skyldighet för de årsredovisningsskyldiga, som inte omfattas av bestämmelserna i § 4, att ens efter anmodan insända redovisningshandlingarna till länsstyrelsen. Under alla omständigheter bör det inte tillkomma "envar" en obetingad rätt att föranstalta om att skyldighet inträder för den årsredovisningsskyldige att insända nämnda handlingar. För att en sådan skyldighet skall inträda måste åtminstone krävas att länsstyrelsen i varje enskilt fall prövar om det, med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, kan anses föreligga godtagbart skäl för anmodan till den årsredovisningsskyldige att inkomma med redovisningshandlingarna.

Sveriges Bokförigns- och Revisionsbyråns Förbund SBRF: Kommitténs förslag till årsredovisning för handelsbolag med minst 10 årsanställda och skyldighet att utse revisor föranleder ingen kommentar från SBRF:s sida.

Det torde ur såväl anställdas som det allmännas synpunkt väl motiverat med en fackmässigt utarbetad årsredovisning i alla större företag.

Däremot är det tveksamt om årsredovisningarna skall vara offentliga handlingar som av envar kan rekvireras från länsstyrelsen. Dels skulle förslaget innebära en betungande arbetsbörda för länsstyrelserna, dels kan det ifrågasättas om t. ex. borgenärer kan ha någon användning av de uppgifter som kan avläsas i redovisningarna, då bolagsmännens privata ekonomi inte kan redovisas öppet. Då uppgifterna därför inte kan ha något större värde ur kreditvärdighetssynpunkt har man anledning förmoda att det i första hand är konkurrenterna som kommer att infordra handlingarna. Uppgifterna om bruttoomsättning, förändring av lagerreserv etc. anser vi kan ge en ur konkurrenssynpunkt skadlig insyn i företaget.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Vi delar utredningens uppfattning att skärpta krav på årsredovisning kan vara motiverat. Vi anser emellertid att kraven på upprättande av årsredovisning och revision bör knytas inte endast till antalet anställda utan även till företagets omsättning. Skälet härför är att ett kapitalintensivt företag med få anställda, många gånger kan ha väl så stort behov av kvalificerad redovisning och kvalificerade ekonomiska rådgivare som ett arbetsintensivt företag med många anställda och relativt låg omsättning.

SABO: SABO utger varje år rekommendationer till medlemsföretagen om hur årsredovisningen skall utformas. Dessa rekommendationer bygger helt på bestämmelserna i gällade ABL. I SABOs rekommendation till utformning av de anslutna stiftelsernas stadgar har dessutom intagits en bestämmelse om att för årsredovisningen skall i tillämpliga delar gälla bestämmelserna i 11 kap ABL. För SABO-företagen skulle därför de föreslagna redovisningsbestämmelserna i huvudsak inte innebära någon ändring i förhållande till nuvarande, av SABO rekommenderad praxis.

SABO motsätter sig inte i och för sig förslaget om offentliggörande hos registreringsmyndighet (länsstyrelsen) av stiftelsernas årsredovisning. SABO-stiftelserna har nämligen redan nu skyldighet att avge årlig redovisning, till respektive uppdragsgivare/kommun, där handlingarna automatiskt blir offentliga. SABO ifrågasätter därför om offentliggörande hos länsstyrelsen är motiverad för dessa stiftelser.

3.3 Revision

Riksåklagaren: Jag delar utredningens uppfattning om behovet av lagstadgad revision för i princip alla bokföringsskyldiga företag oavsett storlek och företagsform. Kostnadsaspekten och den begränsade tillgången på

revisorer torde dock i vart fall för närvarande lägga hinder i vägen för att utsträcka revisionskyldigheten till att omfatta alla de företag som enligt bokföringslagen är skyldiga att upprätta årsbokslut. Med hänsyn härtill har jag ingen erinran mot att gränsen för revisionsskyldigheten tills vidare bestämmes till företag med minst 10 anställda. På sikt bör dock enligt min mening kretsen av de företag som skall vara underkastade kvalificerad revision utökas till att avse samtliga de företag som formellt eller reellt kan drivas utan personligt betalningsansvar.

Överåklagaren i Stockholm: Jag vill fästa uppmärksamheten på att de föreslagna reglerna om revision för närvarande ej kan förväntas skapa några garantier mot brott av olika slag. Det är vanligt i många företag att samme person, "revisorn", för den löpande bokföringen, upprättar årsbokslut och hjälper ägaren med råd angående bl. a. skattetransaktioner, lagliga eller olagliga. Det förekommer att "revisorn" är den drivande kraften i brottsligheten. Ett önskemål är att i framtiden större krav ställs på revisorerna även i mindre företag.

Åklagarmyndigheten i Malmö åklagardistrikt: Skall bestämmelserna om årsbokslut och årsredovisning kunna efterlevas bör företagen vara skyldiga att anlita revisor för revision. Kommittén har velat inskränka skyldigheten till större bolag under hänvisning till de för mindre bolag betungande kostnaderna. Reservanter har tillika framhållit bristen på revisorer. Givet är att dessa invändningar är betydelsefulla. Som jag närmare avser att utveckla, när det gäller koncerner, är invändningarna inte bärande. Jag anser därför att alla bolag, som är skyldiga upprätta årsbokslut, tillika skall vara skyldiga låta verkställa revision. Med hänsyn till de anförda svårigheterna bör en sådan bestämmelse införas successivt under en övergångstid. – – –

Jag vill starkt understryka det allmänna intresse, som finnes för revision i de i 3 kap. 1 och 12 §§ i förslaget angivna koncernerna. Jag anser även att i de fall koncern föreligger, skyldighet skall finnas att anlita auktoriserad eller godkänd revisor.

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: Såsom påpekats i reservation 1 bör på sikt alla företag med obligatorisk årsredovisning också vara skyldiga att anlita revisor. Av skäl som framgått av reservationen bör i vart fall i fråga om de företag som enligt kommitténs förslag skall upprätta årsredovisning råda revisionskrav.

Kammarrätten i Stockholm: Lagföreskrift om förekomsten av revisor även i andra företag än sådana som drivs i aktiebolagets eller den ekonomiska föreningens form torde förmodligen leda till att bokföringslagens regler om årsbokslut m. m. noggrannare iakttas, eftersom detta bokslut skall ligga till grund för årsredovisningen. Särskilt i mindre företag torde förekomsten av revisor leda till att företagsledningen avhåller sig från obefogade eller tveksamma dispostioner, i vart fall före det att revisorn eller annan som känner till tillämpliga författningsbestämmelser tillfrågats om det tillåtliga i dispositionerna.

Bankinspektionen: Också när det gäller skyldigheten att ha revisor anser inspektionen att gränsen 5 anställda bör gälla. Inspektionen får i sammanhanget erinra om att inom ramen för brottsförebyggande rådets översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet har man i en rapport (BRÅ PM 1978: 2) behandlat revisors verksamhet. I rapporten (s. 40) framhåller man som angeläget att frågan om revisionsplikt beträffande handelsbolag, kommanditbolag och enskilda näringsidkare får en positiv lösning. Den registrering som man föreslår anser man bör gälla även andra

företagsformer där revisionsplikt införs. Inspektionen har i yttrande 1979-01-12 tillstyrkt att de förslag och rekommendationer promemorian innehåller genomförs. I detta sammanhang anser inspektionen särskilt angeläget att peka på den ändring i revisors tystnadsplikt som föreslås i promemorian.

RRV: Det syns naturligt att kravet på revision ej utsträcks till en större grupp än den som omfattas av kravet på årsredovisning, eftersom revisionsarbetet i väsentliga hänseenden utgår från denna handling. Särskilda omständigheter talar också för att gränsen för skyldigheten att anlita revisor ej bör sättas lägre än vid tio anställda. Verket återkommer till dessa frågor i ett senare avsnitt. – – –

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) har i promemoria 1978:2 "Revisors verksamhet" lagt fram vissa förslag och rekommendationer. RRV förutsätter att erforderliga samordnande bedömningar kommer till stånd i det fortsatta arbetet med beredning av här aktuella betänkanden. Samordningsbehovet rör bl.a. de i direktiven till bolagskommittén upptagna frågorna om tillgången på kvalificerade revisorer och behovet av särskilda övergångsregler.

I förenämnda promemoria rekommenderas att kvalificerad revision på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Bolagskommittén föreslår (2 kap. 3 § lagförslaget) att även andra företag än aktiebolag skall ha kvalificerad revisor när företaget resp. koncernen har sådan balansomslutning eller sådant antal anställda som enligt aktiebolagslagen medför skyldighet för aktiebolag att anlita kvalificerad revisor. Närmare uppgifter om totala antalet företag som berörs av kommitténs förslag saknas. Det kan enligt RRVs mening inte uteslutas, att tillgången på auktoriserade revisorer f. n. är så snäv att särskilda olägenheter – bl. a. på grund av bristande incitament till konkurrens – kan uppkomma om kommitténs förslag genomförs. Dessa kan dock eventuellt komma att motverkas genom utnyttjande av den föreslagna dispensmöjligheten för godkända revisorer varigenom särskilda övergångsbestämmelser inte skulle erfordras. Ett genomförande av BRÅs angivna förslag torde dock bli möjligt att diskutera först i ett längre tidsperspektiv.

I den fortsatta beredningen av aktuella lagstiftningsfrågor torde även böra närmare övervägas det i ovan angivna promemoria föreslagna förbudet för andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisonsbolag att i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord. Bolagskommittén föreslår ett lagstadgat krav på revision för företag och koncerner med minst tio anställda. För dessa uppgifter krävs varken auktorisation eller godkännande. Ett sådant krav vore för övrigt antagligen orealistiskt med hänsyn till revisionskostnaderna och tillgången på personal inom ifrågavarande revisorsgrupper. Det synes RRV i detta läge inte vara praktiskt genomförbart att sådana grupper som inte brukar betecknas såsom kvalificerade revisorer utesluts från användningen av ordet revision.

RSV: RSV instämmer i reservanternas förslag att gränsen för att utse revisor i princip bör sättas vid tio anställda. För närvarade är tillgången på revisorer dock tillräcklig, varför regeln tills vidare inte bör sättas i kraft.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen delar kommitténs uppfattning om nödvändigheten av revisionsregler för att föreskrifterna om årsredovisningsplikt skall bli effektiva. Praktiska möjligheter synes därvid inte föreligga att låta revisionsskyldigheten omfatta de företag och kon-

cerner som har färre än tio anställda. – I likhet med vad som föreskrivs för årsredovisningshandlingar bör avgift uttas vid begäran från envar om att länsstyrelse genom beslut skall anmoda revisionsskyldig att inkomma med avskrift av behörig revisionsberättelse.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen tillstyrker i princip vad kommittén har föreslagit. En särskild fråga är i vad mån reservationsförslaget om utvidgad skyldighet att upprätta årsredovisning skall slå igenom även på omfattningen av revisionsskyldigheten. Länsstyrelsen har ovan tillstyrkt reservanternas förslag om utvidgad skyldighet att upprätta årsredovisning. Det synes då naturligt att även revisionsskyldigheten utvidgas. – – – Länsstyrelsen delar emellertid reservanternas uppfattning, att revisionsskyldigheten tills vidare bör begränsas i enlighet med vad kommitténs majoritet föreslagit.

Konkurslagskommittén: Det ligger i sakens natur att de företag som åläggs att upprätta årsredovisning också blir föremål för revision. – – – Konkurslagskommittén har under sitt arbete pekat på att reglerna om revision kan behöva ses över. Det är naturligt att de ändringar i fråga om revision av aktiebolag som kan komma beaktas i det fortsatta arbetet med den av bolagskommitttén föreslagna lagstiftningen.

Stiftelseutredningen: För pensionsstiftelser skall arbetsgivaren utse revisor om inte annat är stadgat. Vidare kan tillsynsmyndigheten vid behov utse en särskild revisor. Revisionsberättelsen skall tillsammans med årsredovisningen lämnas in till tillsynmyndigheten (se 17 § 3 st i lagen (1967: 531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.). Motsvarande ordning gäller för personalstiftelser (se 30 § 1 st i samma lag).

För de allmännyttiga bostadsstiftelserna är det ett lånevillkor att räkenskaperna granskas av minst två revisorer. Minst en av dem skall vara auktoriserad om stiftelsens grundkapital uppgår till minst 2 miljoner kronor (se 22 § 2 st i bostadsfinansieringsförordningen (1974: 946); se även bostadsstyrelsens anvisningar i Sfo 36/75). – – –

Kommitténs förslag om revision träffar stiftelserna i flera olika fall. De stiftelser som har att lämna årsredovisning enligt förslaget blir skyldiga att utse revisor. Om en sådan stiftelse är moderföretag i en koncern skall revisorn granska både stiftelsens och koncernens förhållanden. De stiftelser som är dotterföretag i koncerner enligt förslaget kommer i vissa fall att beröras av koncernrevisionen. Detsamma kommer att gälla de stiftelser som ingår i sidoordnade koncerner. Om en sådan koncern står under en enhetlig ledning av en stiftelse kommer även denna stiftelse att i vissa fall beröras av en del föreskrifter om koncernens revision.

Vi har valt att begränsa oss till att behandla de föreslagna bestämmelserna utifrån stiftelsernas förhållanden. Framställningen inleds med vissa synpunkter på skyldigheten att utse revisor i ett antal stiftelser. Därefter behandlas vissa koncernförhållanden.

I likhet med kommittén anser vi det vara angeläget att företagens förhållanden granskas av revisorer. Men ett lagfäst krav på revision bör vara anpassat till de särskilda förhållandena i de berörda företagen. För stiftelserna är den föreslagna ordningen olämplig i flera avseenden. Även här torde det bero på att kommittén har utgått från behoven och förutsättningarna i handelsbolagen. Kommittén synes inte ha uppmärksammat de tidigare omtalade bestämmelserna om revision i vissa stiftelser.

Skyldigheten att utse revisor kommer att begränsas till dem som har att lämna årsredovisning. Därmed undantas ett betydande antal stiftelser. Enligt vår mening finns det ingen anledning att särbehandla vissa stiftelser

på detta sätt. Ett krav på revision bör avse alla stiftelser. Samtidigt bör ett sådant krav samordnas med den nuvarande ordningen för vissa stiftelser. Vidare bör det beaktas att stiftelser kan stå under tillsyn.

Revisorn skall utses av stiftelsen. Men det framgår inte av förslaget vem som skall vidta denna åtgärd för stiftelsen. Betänkandet ger ingen annan vägledning än att det inte skall anses vara någon förvaltningsåtgärd (se a. a. s. 191). För stiftelserna torde detta regelmässigt innebära att styrelsen har att utse den som skall granska stiftelsens förhållanden. En sådan ordning kan inte utan vidare godtas. Den medför uppenbara risker för att revisorn blir beroende av styrelsen. Därmed kan han förlora i trovärdighet.

Revisorn skall granska stiftelsens årsredovisning och räkenskaper samt företagsledningens förvaltning. Innebörden av detta är något oklar i ett avseende. Troligen avses endast stiftelsens bokföringspliktiga verksamhet. Förslaget bygger ju på skyldigheten att lämna årsredovisning. Men i så fall rör det sig om en omotiverad begränsning. Den kan få stor praktisk betydelse för stiftelserna.

Revisorn skall ha tystnadsplikt. Han skall inte få lämna upplysningar om sitt uppdrag till obehöriga om det kan skada stiftelsen. Utformningen av förslaget i denna del är bristfällig. Bestämmelsen är alltför obestämd för att erbjuda någon säker vägledning. För stiftelserna måste bl. a. förhållandet mellan revisorn och tillsynsmyndigheten redas ut.

Länsstyrelsen skall medverka till att revisionsberättelsen blir tillgänglig för allmänheten och i vissa fall förordna revisor. Då det gäller stiftelserna bör dessa uppgifter avse den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet enligt 1 § i lagen (1929: 116) om tillsyn över stiftelser. Dessutom bör de föreslagna bestämmelserna samordnas med 17 § tredje stycket i lagen (1967: 531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.

Förslaget att vissa stiftelser skall utse revisor är behäftat med påtagliga brister. Enligt vår uppfattning är det inte ägnat att ligga till grund för lagstiftningsåtgärder. Frågan bör i stället lösas inom ramen för en ny lagstiftning om stiftelser. Vi ämnar utarbeta ett förslag till en sådan lösning.

De föreslagna bestämmelserna bör inte heller införas i avvaktan på vårt utredningsarbete. De har ett alltför begränsat värde från kontrollsynpunkt för att belasta vissa stiftelser med att utse revisor enligt förslaget. Vidare är den föreslagna ordningen dåligt anpassad till stiftelsernas förhållanden. Dessutom torde huvuddelen av de berörda stiftelserna redan vara föremål för revision. Vi föreslår därför att stiftelserna undantas från de föreslagna reglerna om skyldighet att utse revisor. Det sker för övrigt utan vidare om stiftelserna befrias från att lämna årsredovisning enligt förslaget.

Det återstår att behandla vissa koncernfrågor. Revisorn i sådana företag som har att lämna årsredovisning och som är moderföretag enligt förslaget skall även granska koncernens redovisning och övriga förhållanden. I första hand berör detta förslag de stiftelser som är moderföretag. Men stiftelser kan även som dotterföretag omfattas av en sådan revision.

Till att börja med brister den föreslagna bestämmelsen i samordning med förslaget om koncerner. För sådana koncerner som under det senaste räkenskapsåret har sysselsatt i genomsnitt mindre än 10 anställda kommer det inte att behöva lämnas någon koncernredovisning. Därmed kan det komma att saknas ett viktigt underlag för granskningen.

Det framgår inte uttryckligen av förslaget om revisorns uppdrag är avsett att begränsas till koncernföretagens bokföringspliktiga verksamhet. Men det finns skäl att anta det. Enligt vår uppfattning finns det ingen saklig

grund för en sådan begränsning. Ett krav på koncernrevision bör avse all verksamhet i koncernens företag. Annars kan den bli tämligen meningslös. Det gäller inte minst om det ingår stiftelser i koncernen.

Den föreslagna bestämmelsen om tystnadsplikt för revisorerna är otillfredsställande vid koncernförhållanden. Enligt ordalydelsen skyddas endast den som har att lämna årsredovisning. En sådan ordning kan inte godtas. Tystnadsplikten bör i stället gälla i förhållande till samtliga koncernföretag.

Även utformningen av revisorernas skadeståndsansvar har liknande brister. Det är osäkert hur långt detta ansvar sträcker sig vid skador hos dotterföretagen. Denna brist bör avhjälpas. Enligt vår mening finns det ingen anledning att särbehandla vissa koncernföretag i ansvarshänseende. Ansvaret bör vara enhetligt inom koncernen.

De stiftelser som ingår i sidoordnade koncerner berörs i vissa fall på samma sätt som dotterföretag av de föreslagna bestämmelserna om koncernrevision. Vi hänvisar i denna del till tidigare redovisade synpunkter på koncernförhållanden. Här skall vi däremot avslutningsvis behandla det fall då en sådan koncern står under en enhetlig ledning av en stiftelse.

När det fordras koncernredovisning, skall det utses revisor för sidoordnade koncerner. Därmed undantas koncerner som under det senaste räkenskapsåret inte har sysselsatt i genomsnitt minst 10 anställda. Enligt vår mening är emellertid behovet av revision inte enbart beroende av antalet anställda. En begränsning kan vara motiverad, men den bör i så fall bygga på andra kriterier.

Av den föreslagna bestämmelsen framgår det inte vem som har att utse revisor för sidoordnade koncerner. Troligen har kommittén menat att det skall ankomma på det ledande företaget att göra det (jfr 3: 13 i förslaget). Det är nödvändigt att bestämmelsen förtydligas i denna del.

Förslaget innehåller inte någon föreskrift om vem som skall bära kostnaderna för revisionen. En sådan regel bör övervägas. Enligt vår uppfattning är det inte rimligt att låta det ledande företaget svara för kostnaderna. Detta företag omfattas ju inte av själva revisionen. Enligt förslaget behöver det inte heller utse någon egen revisor. Revisionskostnaderna bör i stället fördelas mellan koncernföretagen.

Då det ledande företaget utgörs av en stiftelse bör revisionsberättelsen sändas in till den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet enligt 1 § lagen (1929: 116) om tillsyn över stiftelser. Därmed upprätthålls ett samband med tillsynen över stiftelserna.

Företagsobeståndskommittén: Det är enligt FOK:s mening av stort värde om det i ett företag finns en revisor. Förutom uppgiften att kontrollera redovisningen och granska att bokslut m. m. uppfyller legala krav kan revisorn, särskilt i mindre och medelstora företag, ha en rådgivande funktion, t. ex. beträffande redovisningssystemets uppläggning, rutiner för kontroll av det ekonomiska utfallet gentemot budgets och i skattefrågor. Det sagda förutsätter givetvis att revisionen genomföres noggrant och sakkunnigt. FOK vill i sammanhanget erinra om de förslag och rekommendationer beträffande revisors verksamhet som brottsförebyggande rådet har avgivit (PM 1978: 2). De nya eller ändrade bestämmelser som kan bli en följd härav anser FOK bör kunna tillämpas på revisorer i handelsbolag och hos enskilda näringsidkare m. fl.

FAR: Den utökade revisionsplikten antages enligt utredningen endast i begränsad utsträckning beröra auktoriserade och godkända revisorer. Vid övervägande om tillgängliga resurser är tillräckliga uppehåller sig utred-

ningen i stor utsträckning vid tillgången på bokföringsbyråer som inte har kvalificerade revisorer anställda. Detta förefaller egendomligt ur mer än en synvinkel. Det har inte tillräckligt observerats att 1975 års aktiebolagslag innehåller jävsregler som begränsar bokföringsbyråernas möjligheter att även utföra en oberoende revision. Tillgången på oberoende revisorer är därför inte självklart tillräcklig för att tillgodose de behov som skulle uppkomma om lagen infördes. Ur samhällets synvinkel eftersträvas en situation där revisionen handhaves av kvalificerade revisorer (Se BRÅs promemoria "Revisors verksamhet", PM 1978: 2). Mot denna bakgrund vore det olyckligt om den okvalificerade revisionen skulle utvidgas. Revisorsfunktionen skulle uttunnas genom att den överföres till bokförare utan egentlig revisorsutbildning och erfarenhet av revision. Vid bedömning av behovet av revision i de allra minsta företagen bör vidare noteras att det rör sig om företag med personlig ansvarighet. – – –

FAR gör följande bedömning av detaljerna i lagförslaget såvitt gäller revision.

1. I lagförslaget har kravet på förvaltningsrevision övertagits från aktiebolagslagen. Förvaltningsrevisionen i aktiebolag syftar främst till att fastställa huruvida bolaget kan ställa ersättningsanspråk på styrelsen och/eller den verkställande direktören eller huruvida dessa eljest handlat i strid mot aktiebolagslagen eller bolagsordningen.

I handelsbolag, föreningar etc. kan uppgiften att identifiera ersättningsgrundande handlingar bibehållas. Däremot är det otänkbart att utföra en förvaltningsrevision med denna målsättning i en enskild firma, och revisionsberättelsen kan där inte innehålla något uttalande i denna fråga.

Hänvisningen i 10 kap. 10 § aktiebolagslagen till "denna lag" ("eljest handlat i strid mot denna lag") omfattar många bestämmelser av aktiebolagsrättslig art, medan hänvisningen i lagförslaget 2 kap. 10 § endast täcker årsredovisning och revision samt i förekommande fall koncernredovisning och delårsrapport. Med undantag av delårsrapporten täcks dessa områden in i revisionsberättelsens uttalanden om huruvida årsredovisningen resp. koncernredovisningen uppgjorts enligt "denna lag". Det är inte möjligt att hänvisa till de lagar i vilka de associationsrättsliga reglerna för de årsredovisningsskyldiga behandlas, eftersom dessa behandlats i många olika lagar. Det är inte heller möjligt att hänvisa till alla gällande lagar då en sådan uppgift faller utanför revisorns kompetensområde och skulle innebära en praktiskt omöjlig utvidgning av revisorns arbete. Denna hänvisning bör därför utgå, då den knappast är motiverad enbart av eventuell delårsrapporteringsskyldighet.

I första stycket på s. 176 i betänkandet diskuteras hur förvaltningsrevisionen kan komma att utvecklas i framtiden. Där görs bl. a. följande uttalande: "Enligt denna utvecklingstendens skall revisorerna granska och bedöma viktigare beslut och åtgärder inom företaget från affärsmässig och ekonomisk synpunkt samt kanske också granska företagets verksamhet ur social och samhällsekonomisk synvinkel." Vi delar uppfattningen att förvaltningsrevisionen kommer att utvecklas och utvidgas men den citerade skrivningen bör inte intagas i en kommande proposition, eftersom den kan medföra orealistiska förväntningar på vad revisorerna kan åstadkomma vid en normal revision. Det finns ännu inga fastställda regler för hur företagen skall uppträda ur "social och samhällsekonomisk synvinkel", varför det inte heller är möjligt för revisorerna att uttala sig om företagens beteende ur denna synpunkt.

Det synes även olämpligt att överväga att generellt ålägga revisorerna en

plikt att "granska och bedöma viktigare beslut och åtgärder inom företaget från affärsmässig och ekonomisk synpunkt". Denna formulering kan bibringa läsaren den uppfattningen att revisorerna är lika väl som eller bättre skickade än företagsledningarna att göra affärsmässiga bedömningar.

Propositionstexten bör ange att god revisionssed får bli styrande i vad avser förvaltningsrevisionens utveckling.

Från aktiebolagslagen har övertagits meningen att revisorerna även i övrigt kan bringa upplysningar till aktieägarnas kännedom genom revisionsberättelsen. I lagförslaget har "aktieägarnas" ersatts med "den årsredovisningsskyldiges". Rapportering och information till den årsredovisningsskyldige torde dock endast i undantagsfall komma att ske genom revisionsberättelsen.

Tredje stycket av 10 § som behandlar rapporteringen av förvaltningsrevisionella iakttagelser bör sålunda få följande lydelse: "Har revisor vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger någon som ingår i företagsledningen till last, skall detta anmärkas i berättelsen.

2. Med den nya bokföringslagen har möjligheterna att ha bokslut vid andra tidpunkter än den 31 december starkt beskurits. Med de tidsperioder som föreslås i lagförslaget kommer i värsta fall revisionen av de företag varom fråga är att få göras mellan den 15 maj och den 31 maj varje år. Detta förefaller praktiskt orimligt. Lagförslaget bör i denna del ändras så att årsredovisningshandlingarna bör avlämnas till revisor senast fyra månader efter bokslutet och så att revisor skall avge revisionsberättelse senast fem och en halv månad efter bokslutsdatum.

3. Om begreppet "sidoordnad koncern" bibehålles bör i 2 kap. 17 § utsägas att den som reviderar den "sidoordnade koncernen" även bör utses till revisor i de i "koncernen" ingående företagen. Ett problem ur revisionssynpunkt är att, då den koncernredovisningsskyldige inte är bokföringspliktig, det kan vara svårt att fastställa huruvida koncernredovisningen omfattar alla de enheter som borde ingå däri. Det kan tänkas att revisorn måste omtala detta faktum i revisionsberättelsen. Detta problem bör behandlas i propositionen, om förslaget om införande av begreppet "sidoordnad koncern" leder till proposition.

LRF: Revisorer skall enligt förslaget utses i samtliga företag, vilka har att upprätta årsredovisning. LRF accepterar att årsredovisning skall upprättas och revisor utses också i tämligen små företag. LRF vill emellertid starkt understryka att det för LRF synes helt meningslöst att nu eller i framtiden sätta denna gräns lägre än vad som framgår av förslaget. De flesta mindre företag, även jordbrukare, anlitar redan i dag bokföringsbyråer och har därmed ordnad bokföring. De fördelar som kan vinnas genom att ålägga också de minsta företagen skyldighet att upprätta årsredovisning och utse revisor kan därför inte uppväga de ökade kostnader som en sådan skyldighet skulle innebära. Detta gäller alldeles oavsett om tillgången på revisorer i en framtid praktiskt skulle möjliggöra åläggandet av skyldighet härutinnan.

LO: Vad beträffar kretsen av revisionsskyldiga företag instämmer LO i reservanternas förslag att sedan erfarenheter vunnits av den nu föreslagna lagstiftningen, bör frågan om revisionsskyldighetens utsträckande till ytterligare grupper av företag bli föremål för förnyat övervägande.

Svenska Fabriksarbetareförbundet: Frågan om granskning genom revisorer hör intimt samman med frågan om årsredovisning. Förbundets inställning är därvidlag att revisionen utgör en viss garanti för att bokförings-

lagen kommer att efterlevas. För att nå detta mål skulle vi behöva anlita revisorer för mellan 50000–70000 företag. Antalet nu tillgängliga, utbildade revisorer torde inte till närmelsevis räcka till för att täcka alla dessa företag. Förbundet kan därför tills vidare i likhet med kommittén tänka sig att kretsen av revisionsskyldiga företag begränsas till att omfatta företag med minst 10 anställda.

TCO: Reservanterna föreslår att frågan om utökning av kretsen av revisionsskyldiga företag bör upptas på nytt sedan erfarenheter vunnits av den föreslagna lagstiftningen. TCO vill på denna punkt – med hänsyn till det betydande intresset av att årsredovisningar granskas av utbildade revisorer – föreslå att frågan om revisionsskyldighetens utsträckande till ytterligare grupper av företag omgående blir föremål för en fördjupad prövning.

Svenska Bankföreningen: Enligt bestämmelse i andra kapitlet 1 § skall revisor utses i varje företag som är skyldigt att upprätta årsredovisning. Det synes tveksamt huruvida under de närmaste åren kommer att finnas tillräckligt många revisorer. Ett omedelbart krav på revisorer i alla de aktuella företagen kan medföra att kvalitén på de anlitade personerna ofta blir otillfredställande. Krav att revisor skall tillsättas borde därför gälla först efter en övergångstid.

Svenska kommunförbundet (majoriteten inom förbundets styrelse): Förslaget skulle inom den kommunala sektorn få betydelse för val av revisorer i första hand i kommunala stiftelser. Möjligheterna att tillgodose behovet av enhetlighet och samordning i den kommunala revisionen, vari då inbegripes även de kommunala företagen, skulle härigenom försvåras. För revision av kommunala företag, som till större delen utgöres av bostadsföretag, är enligt styrelsens uppfattning de kommunala yrkesrevisorerna väl kvalificerade. När det gäller den kommunala sektorn har förslaget om ökade kvalifikationskrav för revisorer nära anknytning till de frågor om insyn i kommunala företag, som behandlas av kommittén för utredning av frågor om kommunala företag m. m. Styrelsen får därför föreslå att denna fråga hänskjuts till nämnda kommitté.

Svenska kommunförbundet (en minoritet av tre ledamöter i förbundets styrelse): Vi anser att andra och tredje meningarna i föregående stycke bör ersättas av följande.

Möjligheterna att tillgodose behovet av enhetlighet och samordning i den kommunala revisionen, vari då inbegripes även de kommunala företagen, skulle härigenom möjligen försvåras. Styrelsen vill emellertid trots detta inte motsätta sig förslaget.

Svenska revisorsamfundet (SRS): Samfundet är ense med kommittén om behovet av lagstadgad revision även för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomisk förening. Erfarenhetsmässigt har flertalet företag emellertid redan i dagsläget tillgång till redovisnings- och skatteteknisk sakkunskap, vilket i viss mån förringar styrkan av kommitténs argumentering.

Beträffande revisionsreglernas utformning har motsvarande stadgande i aktiebolagslagen tjänat som förebild. Däri ingår även bestämmelserna om revisorsjäv innebärande bl. a. att jäv som revisor föreligger för den som varit behjälplig med företagets bokföring eller medelsförvaltning eller som intar en underordnad eller beroende ställning till eller är anställd i samma rörelse som person, vilken yrkesmässigt biträtt företaget med grundbokföringen eller medelsförvaltningen. Genom bestämmelserna om revisionsskyldighet samt reglerna om revisorsjäv kommer de företag, som

omfattas av revisionsskyldighet att åsamkas en extra kostnad. Revisionsskyldigheten bör därför enligt samfundets uppfattning inskränkas till företag av sådan storlek att fördelarna med revisionen uppväger denna kostnad.

På grund av vad ovan anförts föreslår samfundet att endast företag med normalt minst tjugofem årsanställda skall omfattas av revisionsskyldighet. För att revisionen skall bli meningsfull föreslås å andra sidan, att endast revisorer som står under tillsyn skall få utses. Samfundet föreslår därför, att den undre gränsen för revisionsskyldighet utformas så att auktoriserad eller godkänd revisor skall utses i företag, som normalt har minst tjugofem årsanställda. Enligt samfundets uppfattning finns tillräckliga personella resurser att möta den ökade efterfrågan på kvalificerade revisorer, som skulle följa av detta kvalifikationskrav.

Enligt förslaget skall revisionen omfatta även förvaltningsrevision. Revisorn skall sålunda enligt motiveringen, sid. 176, "granska och bedöma viktigare beslut och åtgärder inom företaget från affärsmässig och ekonomisk synpunkt samt kanske också granska företagets verksamhet ur social och samhällsekonomisk synvinkel". Samfundet motsätter sig dessa formuleringar, eftersom de kan framkalla anspråk på revisorn, som överstiger hans kompetens. Vidare torde det vara omöjligt för revisorn att granska företagets verksamhet ur social och samhällsekonomisk synpunkt, då några fastställda regler härför saknas. Samfundet ifrågasätter vidare det meningsfulla i föreskriften att revisorn i revisionsberättelsen för enskild firma skall anmärka om han vid granskningen av företagets förvaltning påträffat fel eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet för företagsledningen. Bestämmelsen bör därför utgå vad gäller enskild firma.

Enligt förslagets 2 kap. 8 § skall årsredovisnings- och koncernredovisningshandlingar för det senast förflutna räkenskapsåret överlämnas till revisor senast fyra och en halv månad efter räkenskapsårets utgång. Efter genomförd revision skall revisorn därefter jämlikt 2 kap. 10 § avlämna revisionsberättelse till den som svarar för förvaltningen av företagets angelägenheter senast fem månader efter räkenskapsårets utgång. Den tidsperiod under vilken revisorn har att utföra revisionsarbetet skulle således kunna komma att inskränkas till två veckor, vilket förefaller praktiskt helt orimligt. Förslaget bör därför omformas så, att årsredovisningshandlingarna skall överlämnas till revisorn senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång, och att revisorn skall avge revisionsberättelse senast fem och en halv månad efter samma datum.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Beträffande kravet på revision ställer vi oss tveksamma till om detta inte kan utformas så att krav i stället uppställs på kvalificerad redovisningskonsult. Handelsbolagen och kommanditbolagen utgör ofta relativt små företag, där en kvalificerad redovisningskonsult ofta kan fylla ett större behov än en kvalificerad revisor. Genom kravet på kvalificerade redovisningskonsulter i stället för krav på revisorer undgår man också de många problem som annars uppkommer genom jävsreglerna. Reglerna om krav på kvalificerad redovisningskonsult måste föregås av någon typ av auktorisation av redovisningskonsulter. Ett krav på kvalificerad redovisningskonsult bör medföra att företagets redovisning blir ordentligt skött, vilket i sin tur borgar för att såväl fiskala intressen som borgenärsintressen tillgodoses. Vi ber att i detta avseende få hänvisa till vårt remissvar över Brottsförebyggande rådets promemoria (PM 1978: 2) "Revisors verksamhet".

SABO: Vad gäller revisionen instämmer SABO i sak med utredningens

överväganden. Enligt SABOs mening är det av stor vikt att reglerna för de allmännyttiga bostadsföretagens årsredovisning och revision utformas så lika som möjligt oavsett om företagen drivs i form av stiftelser eller aktiebolag.

3.4 Koncerner

3.4.1 Allmänt

Riksåklagaren: Enligt min mening är det mindre lämpligt att låta skyldigheten att avge koncernredovisning vara avhängig av antalet anställda i koncernen. När det gäller företagskonstellationer av detta slag kan verksamheten ofta vara mycket omfattande och betydande även om antalet anställda understiger 10. Otvivelaktigt har såväl det allmänna som de anställda ett starkt intresse av insyn även beträffande sådana koncerner. Jag förordnar därför i likhet med ledamoten Hammarberg och experterna Ericson och Gustafsson att koncernredovisning skall avges utan annan begränsning än den som följer av skyldigheten att upprätta årsbokslut.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Jag ansluter mig till reservation 2.

Åklagarmyndigheten i Malmö åklagardistrikt: Som kommittén framhållit, kan handelsbolag vara moderbolag i en koncern. Men även stiftelse eller fysisk person kan ha ett helt dominerande inflytande över ett stort antal bolag bl. a. genom aktieinnehav eller andelar, så att ett koncernliknande förhållande föreligger. Då det är av stor vikt att dessa ägarrelationer utåt och inåt fastställes i en koncern, är de förslag som härom framlagts betydelsefulla och tillstyrkes. När det gäller koncernredovisning har kommittén inskränkt denna till att avse koncerner med minst 10 anställda. Detta synes ej tillräckligt. Alla typer av koncerner bör i princip vara redovisningsskyldiga. Exempel härpå: En civilekonom drev under fem år tjugosex bolag, huvudsakligast kommanditbolag, med mindre än 10 anställda. Genom att begagna avdragsrätterna betalade han under nämnda tid ingen skatt. Att få en samlad bild av bokföringen – som inrymdes i en kontorslokal på sexton rum alla fyllda med böcker – var näst intill omöjligt. En sådan koncern föreslår nu kommittén ej skall vara skyldig avge koncernredovisning, ej heller vara skyldig underkasta sig revision. Ett annat exempel: En företagare drev fyra aktiebolag. Han ägde samtliga aktier. Bolagen samarbetade på det viset att ett bolag träffade avtal om entreprenad, medan de andra bolagen enligt interna avtal uppträdde som underentreprenörer till det externt avtalsslutande bolaget. Två av bolagen gick sedan i konkurs. Mindre än 10 personer har varit anställda i bolagen. Enligt kommittén skulle ej heller i ett sådant fall krävas koncernredovisning. Eller den koncern, som består av ett moderbolag i Sverige med åtta anställda och tre brevlådeföretag i Liechtenstein, som sköts av en banktjänsteman på platsen?

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: I likhet med vad som framhållits i reservation 2. bör även små koncerner vara koncernredovisningsskyldiga och denna redovisning vara knuten till skyldigheten att upprätta årsbokslut.

Bankinspektionen: Inspektionen vill låta gränsen 5 anställda slå igenom även när det gäller koncernredovisningen. Inspektionen anser det nämligen väsentligt att även småföretagare som driver sin verksamhet i olika bolag åläggs att iaktta dessa regler.

RSV (majoriteten; se avsnitt 3.2): I likhet med ledamoten Hammarberg

och experterna Ericson och Gustafsson kan inte RSV finna någon anledning att införa någon begränsning i skyldigheten att avge koncernredovisning. Sådan skyldighet bör avse alla koncerner i likhet med vad som gäller enligt aktiebolagslagen. Även om en sådan redovisning inte direkt har någon betydelse för taxeringen av bolagets delägare erhålls därigenom nödvändiga upplysningar om de i koncernen ingående företagen som kan vara till indirekt nytta i taxeringsarbetet. RSV vill i detta sammanhang föreslå att en bestämmelse införs i taxeringslagen, varigenom den som har att upprätta koncernredovisning också skall bifoga en kopia av denna till allmän självdeklaration.

Patent- och registreringsverket: Om kommitténs förslag genomförs aktualiseras frågan till vilken myndighet handlingarna skall insändas. Den uppdelning som kommittén föreslår innebär att redovisningshandlingar för företagskombinationer av typen "sidoordnad koncern" samt för koncerner med aktiebolag som moderföretag skall insändas till patentverket medan koncernredovisningar i övrigt skall insändas till länsstyrelsen. Patentverket finner detta betänkligt eftersom osäkerhet lätt uppstår hos allmänheten om till vilken myndighet man skall vända sig för att få önskad information. Enligt patentverkets mening är det mest ändamålsenligt att redovisningshandlingarna samlas hos en myndighet. Denna myndighet bör vara patentverket, som redan är centralmyndighet för aktiebolagens räkenskapshandlingar.

AMS: Styrelsen vill tillstyrka och ansluta sig till reservationen 2. Här vill styrelsen särskilt framhålla, att en koncerns verksamhet kan vara omfattande och betydande även vid ett litet antal anställda. Vidare vill styrelsen påpeka att redan det i olika avseenden ofta svåröverskådliga förhållandet med koncernverksamhet som sådan, jämfört med ett enda oberoende bolags verksamhet, ger särskilt anledning för de anställda och samhället att få möjlighet till insyn också genom koncernredovisning. Möjligheten att bedöma en koncerns rörelseresultat enbart på grund av koncernföretagens separata årsredovisningar är begränsad, vilket även det motiverar ett krav på koncernredovisning, också för koncern med få anställda.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: En koncerns verksamhet kan vara omfattande och betydande även med ett färre antal anställda än tio. Länsstyrelsen delar reservanternas uppfattning i detta hänseende. Skyldigheten att upprätta koncernredovisning bör avse alla koncerner oavsett storlek, i likhet med vad som gäller enligt aktiebolagslagen.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län (majoriteten): Länsstyrelsen delar reservanten Hammarberg och experterna Ericsons och Gustafssons uppfattning att koncernredovisning bör avges även om antalet anställda inom koncernen understiger 10.

Länsstyrelsens i Västernorrlands län (en minoritet av sex ledamöter): Skyldigheten att avge koncernredovisning bör inte göras mer omfattande än vad bolagskommittén föreslagit.

Stiftelseutredningen: I likhet med kommittén anser vi att insynen i koncernerna bör förbättras. Även här har kommittén emellertid underlåtit att anpassa förslaget till stiftelsernas särskilda behov och förutsättningar. För dem är den föreslagna ordningen i flera avseenden otillfredsställande.

Förslaget till allmänt koncernbegrepp begränsas i ett viktigt avseende. Moderföretaget skall utgöras av någon som har att upprätta årsbokslut. Denna begränsning har stor praktisk betydelse för stiftelserna. Enligt vår uppfattning har kommittén inte anfört några övertygande skäl för att inskränka den föreslagna bestämmelsen på detta sätt. Vi återkommer till frågan vid behandlingen av sidoordnade koncerner.

Det finns även skäl att erinra om att förslaget saknar ett skydd mot att någon är såväl moder- som dotterföretag till ett annat företag. Inom aktiebolagsrätten finns det ett visst skydd mot detta genom förbudet mot förvärv av egna aktier. Enligt vår mening bör det övervägas att införa en liknande ordning även här.

Skyldigheten att lämna koncernredovisning kommer att begränsas till koncerner som under det senaste räkenskapsåret har sysselsatt i genomsnitt minst 10 anställda. Som vi tidigare har nämnt är emellertid behovet av koncernredovisning inte enbart beroende av antalet anställda utan bör en begränsning bygga på andra kriterier.

Koncernredovisningen skall bygga på koncernföretagens årsbokslut. I vissa fall skall dock avvikelser kunna göras. Detta förslag har flera brister. Det allmänna koncernbegreppet förutsätter inte att dotterföretagen har att upprätta årsbokslut. Följaktligen kan det komma att saknas ett viktigt underlag för koncernredovisningen. Vidare gäller kravet på årsbokslut endast företagens bokföringspliktiga verksamhet. I den mån som det även drivs annan verksamhet kan årsbokslutet ge en missvisande bild av företagets ställning. Båda dessa förhållanden har stor betydelse för stiftelserna. Vi anser att förslaget i denna del måste omarbetas. Koncernredovisningen får inte brista i tillförlitlighet.

Koncernredovisningen skall bli tillgänglig för allmänheten hos den länsstyrelse som är registreringsmyndighet för moderföretaget enligt handelsregisterlagen (1974: 157). Denna ordning är olämplig för stiftelserna. Även här bör de ha att vända sig till den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet enligt 1 § lagen (1929: 116) om tillsyn över stiftelser.

Enligt vår uppfattning har förslaget om att moderföretag skall lämna koncernredovisning sådana brister att det bör grundligt omarbetas. För stiftelserna bör även i detta fall frågan lösas inom ramen för en ny lagstiftning om stiftelser. Vi ämnar utarbeta ett förslag till en sådan lösning.

Stiftelserna bör inte heller övergångsvis belastas med att lämna koncernredovisning. Förslaget har ett alltför begränsat värde från redovisningssynpunkt för att det skall vara skäligt. Vidare är det dåligt anpassat till stiftelsernas förhållanden. Vårt utredningsarbete torde kunna avvaktas utan påtagliga olägenheter. Vi föreslår därför att stiftelserna undantas från skyldigheten att lämna koncernredovisning. Däremot har vi inget att erinra mot att stiftelserna berörs av förslaget som dotterföretag.

FAR: Förslaget kräver att årsredovisning för årsredovisningsskyldiga med mellan 10 och 200 anställda och med tillgångar understigande ett värde motsvarande 1 000 basbelopp avlämnas endast efter anmodan av länsstyrelsen. För koncerner finns ingen motsvarande regel, utan både de koncerner som avses i 3 kap. 1 § och "sidoordnade koncerner" med minst 10 anställda skall enligt förslaget utan anmodan inlämna koncernredovisning. Anledningen härtill är enligt motiven s. 185 främst att uppgifter om koncernförhållanden i allmänhet kan anses vara av större vikt än årsredovisningen. Detta påstående kan ifrågasättas. Det faktum att en verksamhet är uppdelad på två juridiskt separata enheter torde snarare göra koncernredovisningen mindre intressant än årsredovisningen för den enhet som man har kontakt med (levererar till, är anställd hos), om ett val mellan koncernredovisningen och årsredovisningen måste göras. FAR anser att reglerna för insändande av årsredovisning och koncernredovisning bör vara helt parallella.

LO: Slutligen vill LO beröra utredningens förslag till utvidgning av koncernbegreppet. LO ser det som mycket angeläget att detta kommer till

stånd men befarar att de föreliggande definitionerna inte täcker flera stora koncernbildningar, exempelvis Bonnierföretagen och Johnsonkoncernen.

I en gemensam skrivelse från tolv LO- och PTK-förbund till industriministern har förbunden visat att Johnsonkoncernen utgör en koncernbildning och att de anställda med nuvarande lagstiftning inte kan få insyn i koncernens totala verksamhet. Det är enligt LOs uppfattning mycket allvarligt att de anställda i en koncern med nära 30 000 anställda inte kan få insyn i för dem viktiga frågor. I underremiss från Svenska Fabriksarbetareförbundet påtalas att nuvarande koncernregler försvårar de anställdas insyn i flera stora koncernbildningar inom förbundets verksamhetsområde.

LO anser att den utvidgning av koncernbegreppet som föreslås i utredningens kapitel 10 inte är tillräckligt långtgående. Flera stora koncernbildningar skulle som ovan sagts inte komma att räknas som koncerner.

Vidare föreslår utredningen endast att koncernbegreppet skall utvidgas när det gäller kravet på koncernredovisning. Ur de anställdas synvinkel är koncernbegreppet även intressant i andra avseenden exempelvis frågan om styrelserepresentation. En utvidgning av koncernbegreppet bör därför gälla alla koncernbildningar och gälla i alla för de anställda väsentliga avseenden.

Svenska Fabriksarbetareförbundet: Förbundet kan inte alls bifalla förslaget i denna punkt. En koncerns verksamhet kan vara mycket omfattande och betydande även om den har färre antal anställda än 10. Det skulle därför vara otillfredsställande för de anställda om dessa koncerner skulle vara undantagna från skyldigheten att avge koncernredovisning. Förslaget skulle innebära om det genomfördes att statsmakterna missade möjligheten att genomföra en förändring som har stor betydelse ur företagsdemokratisk synpunkt men också ur samhällets synpunkt. Det är en facklig erfarenhet att många företag använder sig av en uppdelning i olika juridiska enheter och koncernbildningar för att undgå insyn från de anställda och kontroll från samhället. Det är därför ett samhällsansvar att de anställda och samhället skaffas möjligheter till insyn i koncerner med få anställda.

Förbundet stöder reservanterna Hammarberg, Ericson och Gustafsson i deras reservation på denna punkt och menar liksom reservanterna att den som bedriver verksamhet i sådan avancerad form som koncernförhållandet ändå får anses vara med säkerhet besitter sådan kunskap att ett upprättande av koncernredovisning inte är alltför betungande. Skyldigheten att avge koncernredovisning bör således enligt förbundets mening knytas till skyldigheten att upprätta årsbokslut.

Förbundet anser att den utvidgning av koncernbegreppet som föreslås i utredningens kapitel 10 inte är tillräckligt långtgående.

Flera stora koncernbildningar inom förbundets verksamhetsområde skulle inte komma att räknas som koncerner. Det gäller exempelvis Trelleborgs Gummifabrik/Tretorn och Johnsonkoncernen.

Vidare föreslås att koncernbegreppet endast skall utvidgas när det gäller kravet på koncernredovisning. Från de anställdas synvinkel är koncernbegreppet även intressant i andra avseenden exempelvis frågan om styrelserepresentation. En utvidgning av koncernbegreppet bör därför gälla alla koncernbildningar och gälla i alla för de anställda väsentliga avseenden.

TCO: Koncerndelen i lagförslaget innebär att koncernredovisning skall avges. En majoritet i kommittén har dock föreslagit att denna skyldighet endast skall gälla om koncernen sysselsatt i medeltal minst tio anställda. Såsom en ledamot och de bägge arbetstagarexperterna i en reservation

konstaterat, vore det synnerligen otillfredsställande inte bara för de anställda om övriga koncerner skulle undantas. TCO kan inte acceptera att de anställda går miste om viktig information i just sådana koncerner där deras möjligheter till insyn eljest är mer begränsade och tillstyrker därför reservanternas förslag.

Vidare anser TCO att den av utredningen föreslagna utvidgningen av koncernbegreppet inte är tillräckligt heltäckande. Speciellt allvarligt är att flera stora koncernbildningar inte skulle omfattas av utredningens förslag om sidoordnad koncern. Detta gäller exempelvis Johnsonkoncernen och Bonnierföretagen. I en gemensam skrivelse från tolv LO- och PTK-förbund till industriministern har dessa förbund påtalat att Johnsonkoncernen utgör en koncernbildning där de anställda inte kan få insyn i för dem synnerligen viktiga förhållanden på grund av nuvarande lagstiftning. TCO anser det mycket angeläget att Johnsonkoncernen och liknande koncernbildningar omfattas av koncernbegreppet i en kommande lagstiftning.

Slutligen anser TCO att det vore otillfredsställande om det av utredningen föreslagna nya koncernbegreppet endast kommer att innebära krav på koncernredovisning. Från de anställdas synpunkt är koncernbegreppet betydelsefullt i flera andra avseenden. Det gäller bl. a. frågan om styrelserepresentation.

Svenska Revisorsamfundet SRS: Det finns enligt samfundets uppfattning ingen anledning att föreskriva olika regler för skyldigheten att offentliggöra årsredovisning och koncernredovisning.

Inte minst i fråga om skyldigheten att upprätta koncernredovisning bör fördelen av sådan redovisning vägas mot de kostnader som åsamkas företagen. Som utredningen själv påpekat (sid. 182) kräver upprättandet av koncernredovisning en inte obetydlig bokföringsteknisk kunskap, varför det får förutsättas att medverkan från utomstående redovisningsteknisk sakkunnig kommer att efterfrågas. Den information, som berörda intressegrupper kan ha ett sakligt intresse av att få tillgång till, torde mycket väl kunna ges i annan form än genom en koncernredovisning. Uppgift om ägareförhållanden, "koncerninterna" mellanhavanden m. m. kan således lämnas utan upprättande av koncernredovisning.

Aktiebolagslagens syfte med koncernredovisning, att bestämma gränsen för vinstutdelning inom koncernen, saknas helt i den föreslagna lagstiftningen, där man inte har uppdelning i bundet och fritt kapital. I ett handelsbolag kan sålunda alla vinstmedel fördelas mellan bolagsmännen. En "sidoordnad koncern" torde vidare mestadels ägas av en eller ett fåtal fysiska personer. Vinstutdelning är i dessa s. k. fåmansbolag sällsynt, då vinsten i stället vanligen uttages som lön.

Införandet av ett nytt koncernbegrepp kan komplicera annan lagstiftning, där uttrycket koncern kan ha en annan betydelse.

Rent redovisningstekniska problem kan uppkomma vid ett genomförande av förslaget. Några normer, vare sig nationella eller internationella finns inte för upprättande av koncernredovisning för de "koncerner" utredningen sammanställt.

Sammanfattningsvis avstyrker samfundet förslaget vad gäller skyldigheten att upprätta koncernredovisning.

Sveriges Redovisningskonsulters förbund: Beträffande förslaget avseende koncerner delar vi utredningens uppfattning att särskilda regler avseende koncerner med handelsbolag är nödvändiga.

3.4.2 Sidoordnade koncerner

Överåklagaren i Stockholm: Särskilt angelägen synes mig reformen beträffande sidoordnade koncerner, vilka regler även föreslås gälla ägare till aktiebolag. Emellertid är det i 3 kap. 12 § 1 st. 2 p. uppställda kravet att de juridiska personerna skall stå under den fysiska personens enhetliga ledning ur åklagarsynpunkt väl strängt. I brottssammanhang förekommer det nämligen ofta att bulvaner står som ledare för företag i sidoordnade koncerner. Det finns därför risk för att länsstyrelsen med den föreslagna lagtexten i många fall kan komma att sakna tillräckligt underlag för föreläggande att inkomma med koncernredovisning. Jag förutsätter då att reglerna om undantag från samma räkenskapsår i 3 kap. 5 § 2 st. och 14 § 2 st. kommer att tillämpas ytterst restriktivt. Det har nämligen i praktiken visat sig att brottslighet på ifrågavarande område ofta möjliggjorts genom att olika räkenskapsår kunnat användas för olika bolag eller att ett bolag haft brutet räkenskapsår medan dess ägare deklarerat per årsskiftet.

Bokföringsnämnden (majoriteten): För bl. a. långivare och de anställda innebär det idag i en del fall betydande svårigheter att få överblick över och insyn i det som utredningen benämner "sidoordnade koncerner". BFN kan mot den bakgrunden se att det föreligger ett behov av att förbättra informationen från och om sådana verksamhetsformer och är positiv till att redovisningskraven utvecklas på ett sådant sätt att de ökade informationskraven kan tillgodoses.

Det vore givetvis önskvärt att gällande praxis för upprättande av årsredovisning i koncerner med vanliga moder- och dotterbolagsförhållanden också kunde tillämpas då det gäller typen "sidoordnade koncerner". Denna praxis innebär bl. a. eliminering av alla interna mellanhavanden mellan koncernenheterna (aktieinnehav, internvinster etc.). Kommittén förutsätter på sidan 206 i betänkandet att "vad i specialmotiveringen till 7 § sagts om eliminering av interna resultatposter, interna mellanhavanden, internt aktieinnehav och internvinster också gäller då fråga är om sidoordnat koncernförhållande". Enligt BFN:s uppfattning saknas emellertid koncernstrukturens förutsättningar för att tillämpa gängse regler för upprättande av koncernresultat- och koncernbalansräkningar. Den koncernredovisning som av utredningen föreslås i 12–15 §§ för "sidoordnade koncerner" skulle enligt vad BFN förstår resultera i ett slags sammanläggningsbalans där inga som helst elimineringar kan göras. BFN finner inte att man i betänkandet tillräckligt kartlagt värdet och användningen av den information som därigenom uppnås.

Koncernredovisning i "sidoordnade koncerner" medför sålunda nya redovisningstekniska problem utöver de som är förknippade med koncernredovisning i koncern med t. ex. aktiebolag eller handelsbolag som moderföretag. För koncernredovisning i "sidoordnade koncerner" finns varken praxis eller nationella/internationella rekommendationer. Även om utredningen diskuterat svårigheterna anser BFN att dessa inte är tillräckligt beaktade. Som oklara frågor vill BFN framhålla bl. a. följande:

– Definition och redovisning av det egna kapitalet. Skall enbart kapital som intjänats efter övertagandet/starten få räknas in i "koncernens" egna kapital eller skall det egna kapitalet räknas fram genom sammanläggning av de fristående bolagens?

– Hur skall förvärvad lagerreserv redovisas?

– Behandlingen av minoritetspost i annat i den "sidoordnade koncernen" ingående bolag som förvärvats från ägaren av den "sidoordnade koncernen". Hur skall ev. över-/undervärde behandlas?

– Definition och behandling av internvinst som uppstått vid försäljning mellan sidoordnade bolag?

BFN anser sammanfattningsvis de redovisningstekniska frågorna i samband med sidoordnade koncerners årsredovisning vara av så genomgripande natur att det framlagda förslaget i nuvarande utformning inte bör läggas till grund för lagstiftning utan bör utredas vidare.

Bokföringsnämnden (reservation av ledamöterna Lennart Nyström, LO, och Birgitta Isaksson Pérez, TCO): I 3 kap. 12–16 §§ föreslås att s. k. sidoordnade koncerner skall avge koncernredovisning. För bl. a. långivare och de anställda innebär det idag i en del fall betydande svårigheter att få överblick över och insyn i det som utredningen benämner sidoordnade koncerner. Som bolagskommittén påpekat har också bankinspektionen i remissvar på aktiebolagsutredningen pekat på de problem som finns med dessa ekonomiska konstellationer. Mot den bakgrunden föreligger det ett behov av att förbättra informationen från och om de s. k. sidoordnade koncernerna. Vi vill därför tillstyrka utredningens förslag om redovisningsskyldighet för s. k. sidoordnade koncerner.

Koncernredovisningen i sidoordnade koncerner kan dock medföra nya redovisningstekniska problem utöver dem som normalt är förknippade med koncernredovisning i koncerner med t. ex. aktiebolag eller handelsbolag som moderföretag.

Vi tillstyrker mot bl. a. denna bakgrund utredningens förslag (3 kap. 7 §) att i denna lag liksom i aktiebolagslagen medge undantag från kravet på t. ex. koncernresultaträkning om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med synnerliga svårigheter att tillämpa en fullständig koncernredovisning. Enligt vår mening innebär detta att den som har att upprätta koncernredovisning för sidoordnade koncerner i sådana fall ålägges att upprätta minst en informationssammanställning innehållande en förteckning över den sidoordnade koncernens bokföringsskyldiga juridiska personer.

Till en sådan förteckning bör fogas en redogörelse för samtliga de ekonomiska mellanhavanden som förekommer mellan de i förteckningen förekommande juridiska personerna inbördes och mellan dessa juridiska personer och ägaren. Därtill skall också fogas årsredovisning för vart och ett av de av honom kontrollerade bolagen och övriga juridiska personerna. Förteckningen jämte därtill fogade handlingar bör enligt vår mening insändas utan anmaning till PRV i likhet med vad som enligt utredningens förslag skall gälla för mer fullständiga koncernredovisningar för sidoordnade koncerner. En sådan sammanställning synes vara analog med 21 § BFL.

Vad gäller de särskilda nya redovisningstekniska problem som följer av koncernredovisning för sidoordnade koncerner anser vi att BFN bör ta upp dessa till behandling när en lagstiftning om sidoordnade koncerner blir verklighet. Genom utfärdande av anvisningar kan då BFN undanröja de tekniska problem som kan uppstå vid upprättandet av koncernredovisning för sidoordnade koncerner.

Vi vill vidare tillstyrka utredningens förslag i 3 kap. 16 § att det införs regler som föreskriver upplysningsplikt för företag i sidoordnade koncerner att namnge övriga företag i koncernen. Vi anser dock att alla ekonomiska mellanhavanden med övriga företag i den sidoordnade koncernen bör anges och inte enbart andel av årets inköp och försäljning som utredningen föreslagit.

För att undvika kringgående av bestämmelserna om koncernredovisning för sidoordnade koncerner anser vi att "fysisk person" i avsnittet om sidoordnade koncerner bör ersättas med "fysisk person samt denne närstående personer".

Förekomsten av närstående personer presumeras därvid innebära en

gemensam ledning med ett bestämmande inflytande men att presumtionen faller om det visas att gemensam ledning inte finns.

Bankinspektionen: Som tidigare nämnts vill inspektionen låta gränsen 5 anställda slå igenom även när det gäller koncernredovisningen. Inspektionen anser det nämligen väsentligt att även småföretagare som driver sin verksamhet i olika bolag åläggs att iaktta dessa regler. Inte minst kan detta ha sin betydelse vid de sidoordnade koncerner som inspektionen berörde i sitt remissyttrande över aktiebolagsutredningens förslag till aktiebolagslag och som nu får en i stort sett tillfredsställande lösning.

Patent- och registreringsverket: Kommittén föreslår införande av redovisningsregler för företagskombinationer där icke bokföringsskyldig fysisk eller juridisk person har ett bestämmande inflytande över två eller flera bokföringsskyldiga juridiska personer. Patentverket ifrågasätter om denna form av redovisning kan ge någon information, som inte kan utläsas ur den redovisning som respektive företag är skyldigt avgiva. I den mån den åsyftade redovisningen närmast får karaktären av en förmögenhetsdeklaration synes bestämmelser därom höra hemma i annan lagstiftning än den bolagsrättsliga. Något register föres ej över fysiska personer och deras aktieinnehav varför patentverket även saknar möjlighet att kontrollera om skyldighet att insända redovisningshandlingar föreligger. Patentverket har därför inte funnit övertygande skäl för förslaget i denna del.

Konkurslagskommittén: Under konkurslagskommitténs arbete med det framlagda förslaget om näringsförbud visade det sig att mindre nogräknade företagare bl. a. begagnar sig av s. k. oäkta eller sidoordnade koncerner i syfte att nå ekonomiska fördelar på borgenärernas eller samhällets bekostnad. Den bristande insynen i en sådan koncern omöjliggör en totalbild av den verksamhet som bedrivs. Den av bolagskommittén föreslagna ordningen i fråga om sådan koncern synes därför vara ett steg i rätt riktning. Emellertid kan skyldigheten att avge koncernredovisning för företag som ingår i sidoordnad koncern lätt kringgås, t. ex. genom att den redovisningsskyldige sprider aktierna på honom närstående eller anlitar bulvan. Över huvud synes regleringen inte ta sikte på de missbruksproblem som förekommer. I detta sammanhang kan också pekas på att förslaget inte anvisar någon möjlighet till kontroll av reglernas efterlevnad.

Stiftelseutredningen: Skälet till förslaget att införa ett nytt koncernbegrepp är att det finns ett behov av insyn utanför de vanliga koncernförhållandena. Därför är det svårt att förstå varför kommittén har undantagit de företag som utövar den enhetliga ledningen över sidoordnade koncerner. Behovet av insyn lär inte vara mindre i dessa företag. Det torde snarare förhålla sig tvärtom. Den föreslagna begränsningen torde bero på att företagen i dessa fall inte driver någon bokföringspliktig verksamhet. Men i så fall bör det övervägas att utvidga bokföringsskyldigheten.

Vidare är det av praktiska skäl olämpligt att bygga ett koncernbegrepp på skyldigheten att upprätta årsbokslut. Det beror på att bokföringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga näringsidkarebegreppet. Som vi tidigare har framhållit är detta begrepp mycket allmänt hållet. Det kan därför vara svårt att tillämpa en bestämmelse som bygger på detta begrepp. Dessutom kan bokföringsskyldigheten skifta från det ena året till det andra. Därmed kan exempelvis en stiftelse övergå från att vara moderföretag i en koncern till att bli det ledande företaget i en sidoordnad koncern.

Enligt vår uppfattning saknas det anledning att arbeta med två olika koncernbegrepp. Behovet av insyn i koncernförhållanden bör i stället lösas genom att förändra det allmänna koncernbegreppet. Kravet på att moderföretagen skall ha att upprätta årsbokslut bör tas bort. Därmed blir begreppet sidoordnad koncern överflödigt. Vi anser att detta på ett bättre sätt än

kommitténs förslag tillgodoser behovet av insyn.

I övrigt får vi hänvisa till vad vi tidigare har anfört om koncernförhållanden. Vi vill särskilt erinra om att skyldigheten att lämna koncernredovisning inte enbart bör vara beroende av antalet anställda inom koncernen. Vidare bör stiftelser sända in koncernredovisningen till den länsstyrelse som är tillsynsmyndighet enligt 1 § lagen (1929: 116) om tillsyn över stiftelser.

FAR: I 3 kap. 12–16 §§ har upptagits förslag till definition av "sidoordnad koncern" och regler för koncernredovisning i sådan koncern. Den enda motiveringen för införandet av detta nya begrepp ligger i att det antagits vara lämpligt med koncernredovisning för dessa förhållanden. Emellertid synes kommittén över huvud taget ej ha gått in på frågan om nyttan av en sådan redovisning och diskuterat vem eller vilka som skulle kunna ha användning av den.

FAR vill för sin del bestämt avstyrka införandet av lagregler om "sidoordnade koncerner" och redovisningsbestämmelser för dem. Härför kan flera starka skäl anföras.

a) FAR kan inte inse att det uppstår någon nytta för de av lagstiftningen berörda intressentgrupperna genom koncernredovisning för "sidoordnade koncerner", vilken kan uppväga de kostnader och problem en lagstiftning härom skulle medföra. "Sidoordnade koncerner" torde huvudsakligen bestå av aktiebolag för vilka årsredovisning redan krävs enligt aktiebolagslagen. Dessa årsredovisningar är tillgängliga för alla, och den ytterligare information som tillförs torde bli ganska begränsad.

b) Införandet av detta nya koncernbegrepp skulle komplicera annan lagstiftning, vari koncernbegreppet har införts eller kan komma att införas.

c) Åtskilliga nya rent tekniska redovisningsproblem skulle uppkomma, för vilka f. n. varken finns någon praxis eller några nationella eller internationella normer.

d) Övervakningsmöjligheterna förefaller vara små. Aktieägarförteckning för aktiebolag registreras inte och det är alltså inte möjligt för PRV att avgöra för vilka "sidoordnade koncerner" årsredovisning skall avges. Visserligen kan exempelvis de anställda, vilka utgör en intressentgrupp, begära en viss koncernredovisning hos PRV och sådana krav ger PRV viss möjlighet att kartlägga koncerner av detta slag. Det kan dock ifrågasättas om PRV har resurser att aktivt utföra en sådan kartläggning.

TCO: I fråga om koncerner konstaterar TCO med tillfredsställelse att utredningen i detta sammanhang även behandlar vad den kallar "sidoordnad koncern". – – –

Sidoordnad koncern bör även i andra avseenden än då det gäller koncernredovisning likställas med andra koncerner.

Svenska Handelskammarförbundet: I ett avseende kan Handelskammarförbundet inte tillstyrka kommitténs förslag. Även sidoordnade koncerner, d. v. s. sådana där fysisk eller juridisk person som inte har att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen har ett bestämmande inflytande och besitter den enhetliga ledningen över två eller flera bokföringsskyldiga juridiska personer, skall avge koncernredovisning. Som bl. a. framhållits i doktrinen kan det inte anses rimligt att hänföra företag till samma koncern endast av det skäl att de är ägda av samma person. Det torde inte vara ovanligt att fysiska personer äger och leder två eller flera företag utan att dessa har något samband. I vart fall kan det inte i den situationen anses rimligt att tala om ett koncernförhållande. Några argument för sin ståndpunkt har kommittén inte heller presenterat annat än att risk i en sådan situation föreligger "för manipulationer med företagens ekonomiska ställning". Som framhållits tidigare i detta remissyttrande bör emellertid åtgär-

der mot ekonomisk brottslighet inte ges formen av generella bestämmelser som onödigtvis försvårar verksamheten för seriösa näringsidkare. Handelskammarförbundet avstyrker därför förslaget i denna del. I vart fall bör bestämmelserna utformas så att ett klart samband skall föreligga mellan företagens verksamhet för att de skall konstituera en koncern.

Svenska kommunförbundet: Eftersom kommunerna är icke bokföringsskyldiga juridiska personer skulle de, då undantag ej gjorts för dem, således vara skyldiga att upprätta koncernredovisning för kommunala företag som uppfyller de i förslaget uppställda kriterierna. Farhågor för att en kommun genom interntransaktioner av olika slag mellan kommunens företag skulle söka nå sådant resultat att en koncernredovisning till gagn för presumtiva avtalsparter och andra skyddsvärda intressen skulle vara påkallad måste bedömas som obefogade.

Enligt styrelsens uppfattning bör därför uttryckligt undantag från skyldighet att avge koncernredovisning för s. k. sidoordnad koncern kunna göras för de kommunala företagen.

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF: Beträffande s. k. sidoordnade koncerner föreslår SBRF att endast företag som har något klart samband med varandra skall betraktas som sidoordnad koncern och avlämna koncernredovisning. Enbart det förhållandet att en fysisk person äger och har ett bestämmande inflytande i två eller flera juridiska personer torde icke få vara avgörande om ett koncernförhållande råder. Det kan röra sig om vitt skilda branscher där det kan vara motiverat med ett annat räkenskapsår än övriga ägda företag.

Sveriges Industriförbund: I ett avseende kan förbundet inte tillstyrka kommitténs förslag. Även för företag i sidoordnade koncerner föreslås att den fysiska eller juridiska personen skall avge koncernredovisning. Kreditgivare, anställda och andra intressenter kan av naturliga skäl ha intresse av att veta vilka företag som en fysisk person har ett bestämmande inflytande över. Även för konkurrenterna kan finnas ett berättigat insynsintresse, nämligen om den fysiska personen använder sig av de företag över vilka han har ett bestämmande inflytande på ett sätt som innebär illojal konkurrens.

Mot de relaterade insynsintressena måste emellertid ställas de ytterligare bördor som skulle läggas på småföretagarna om förslaget genomfördes. Vid en sådan avvägning kan inte förbundet finna, att nyttan av de föreslagna reglerna om en omfattande koncernredovisning vad beträffar sådana rörelser som står under fysiska personers ägande och enhetliga ledning är så stor att den uppväger det merarbete som uppstår för företagarna i fråga. Intresset av en inblick i sådana "koncerners" struktur bör – i vart fall i ett första steg – kunna tillgodoses genom att den fysiska personen till PRV insänder en förteckning över de företag i vilka vederbörande har mer är hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Vi delar utredningens uppfattning att någon typ av koncernredovisning avseende s. k. sidoordnade koncerner kan vara av värde ur såväl borgenärssynpunkt som fiskal synpunkt. Vi ser det emellertid såsom angeläget att denna typ av koncernredovisning skiljs från den typ av koncernredovisning som tillämpas för äkta koncerner. Ur den synpunkten förefaller benämningarna koncernresultaträkning och koncernbalansräkning tveksamma. Vi vill också framhålla vikten av att den enhetsbehandling av sidoordnade koncerner, som kommer till uttryck i lagförslaget, också kommer till uttryck genom ändrade skatteregler, som möjliggör inkomstöverföringar även inom sidoordnade koncerner.

Bilaga 4

Kommitténs sammanfattning av sitt betänkande (SOU 1979: 46)

Betänkandet innehåller förslag till ändrad bestämning av koncernbegreppet i aktiebolagslagen (1975: 1385) (ABL), lagen (1974: 12) om anställningsskydd (anställningsskyddslagen), lagen (1974: 981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning (studieledighetslagen) samt semesterlagen (1977: 480). Vidare innehåller betänkandet förslag till riktlinjer för redovisningen av intresseföretag.

Kommitténs överväganden om koncernbegreppets utformning tar främst sikte på frågan huruvida 50/50-bolag och därmed jämställda företag skall räknas som koncernföretag. Med 50/50-bolag avser kommittén juridisk person i vilken vartdera av två juridiskt fristående ägarföretag har hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar. Med 50/50-bolag jämställer kommittén – såvida inte annat sägs – juridisk person som ägs av flera än två juridiskt fristående företag under förutsättning, dels att inget av ägarföretagen har röstmajoritet i det underordnade företaget och dels att ägarföretagen i avtal bestämt att de endast gemensamt kan besluta i det underordnade företagets angelägenheter. Det utmärkande för 50/50-bolag och därmed jämställda företag är m. a. o. att vart och ett av de överordnade företagen endast har en negativ bestämmanderätt, dvs. en möjlighet att utöva vetorätt i det underordnade företagets angelägenheter.

I delbetänkandet (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler m. m. har kommittén i redovisningssammanhang föreslagit två ytterligare koncerndefinitioner utöver den som finns i ABL. I det nu framlagda betänkandet behandlar kommittén även frågan i vad mån de i SOU 1978: 67 föreslagna koncerndefinitionerna bör påverka koncernbegreppet inom andra rättsområden.

Koncernredovisningsreglerna är de viktigaste av de regler för vilka koncernbegreppet är av betydelse. Frågan huruvida koncernbegreppet bör omfatta 50/50-bolag bör därför enligt kommitténs mening först och främst prövas mot bakgrund av att det gäller tillämpning av koncernredovisningsreglerna. Till en början vill kommittén här framhålla att det synes strida mot hittillsvarande svensk bolagspraxis att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet. Enligt kommitténs mening talar följande skäl mot att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet i koncernredovisningssammanhang.

a) Det skulle ge läsaren av koncernredovisningen en felaktig bild om redovisningen "blåstes upp" genom att företag varöver moderföretaget saknar fullt herravälde redovisas som dotterföretag.

b) Även från vinstredovisningssynpunkt framstår det som olämpligt att i koncernredovisningen medtaga företag som moderbolaget inte har fullt herravälde över. Ur koncernens synvinkel är 50/50-bolagets vinstmedel ännu inte realiserade. Moderbolaget har ju inte möjlighet att på egen hand driva igenom ett beslut om utdelning i 50/50-bolaget.

c) Att låta 50/50-bolag innefattas under koncernbegreppet torde strida mot internationell koncernredovisningspraxis.

d) Eftersom en utveckling av metoderna att på ett ändamålsenligt sätt redovisa bl. a. hälftenägda bolag pågår, är det enligt kommitténs uppfattning olämpligt att nu låsa denna utveckling genom att betrakta 50/50-bolag som dotterföretag.

Av de nu anförda skälen anser kommittén att 50/50-bolag inte bör innefattas under koncernbegreppet då det gäller tillämpning av koncernredovisningsregler. Det överordnade bolagets ägarintressen i 50/50-bolaget bör i stället redovisas såsom andra aktier eller andelar. Inte heller reglerna om låneförbud eller andra bestämmelser i ABL vid vars tillämpning koncernbegreppet kan ha betydelse påkallar enligt kommitténs uppfattning att 50/50-bolag betraktas som dotterbolag.

Enligt anställningsskyddslagen, studieledighetslagen och föräldraledighetslagen får arbetstagare vid beräkning av anställningstid tillgodoräkna sig den sammanlagda anställningstiden hos olika arbetsgivare inom samma koncern. Enligt semesterlagen har arbetstagare vid byte av anställning inom en koncern rätt att medföra intjänade semesterförmåner från en anställning till en annan. Då det gäller de nu angivna arbetsrättsliga lagarna har kommittén funnit det lämpligt att med koncernförhållande jämställa vissa situationer av 50/50-bolagstyp. Kommittén föreslår sålunda att vid tillämpning av dessa lagar vad som i dem sägs om koncern också skall tillämpas på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

I fråga om lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar (LSA) samt lagen om styrelserepresentation för de anställda i bankinstitut och försäkringsbolag har kommittén däremot inte funnit skäl att jämställa 50/50-bolagssituationen med koncernförhållande.

Koncernbegreppet förekommer inte i medbestämmandelagens (MBL:s) lagtext och frågan om 50/50-bolag skall räknas som koncernbolag torde knappast få betydelse vid tillämpningen av MBL i dess hittillsvarande lydelse.

Enligt kommitténs uppfattning bör vid tillämpning av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen med koncern avses inte bara koncern enligt ABL utan även koncern och sidoordnad koncern enligt kommitténs tidigare framlagda förslag (se SOU 1978: 67) till lag om årsredovisning, revision och koncerner. I motsats till vad som skett i sistnämnda lagförslag saknas anledning att i arbetsrättsligt sammanhang uppställa krav på minst tio anställda för att koncernförhållandet skall få rättslig betydelse.

På flera av de områden inom skatterätten där ett koncernförhållande har betydelse gäller – eller föreslår företagsskatteberedningen i sitt slutbetänkande (SOU 1977: 86) Beskattning av företag skall gälla – ett särskilt kvalificerat koncernbegrepp. Detta särskilt kvalificerade koncernbegrepp omfattar inte 50/50-bolag. Begreppet dotterbolag förekommer emellertid utan närmare precisering på skatterättens område då det gäller dolda vinstöverföringar och internvinstreservering. Här får därför frågan betydelse, huruvida 50/50-bolag är koncernbolag. För ett bestämt ståndpunktstagande i detta sammanhang till den frågan fordras skatterättsliga överväganden som det torde ligga utanför kommitténs uppdrag att gå in på. Kommittén understryker emellertid att den delar företagsskatteberedningens uppfattning att det allmänt sett är en fördel om skattelagstiftningen direkt bygger på den systematik som finns i civilrätten. Kommittén vill också erinra om, *att* företagsskatteberedningen uttalat att man i regel får falla tillbaka på den koncerndefinition som används i ABL i de fall där definition av koncernbegreppet saknas inom skatterätten, *att* bestämmel-

serna om dolda vinstöverföringar och internvinstreservering, såvitt nu är i fråga, kom till under giltighetstiden för 1944 års aktiebolagslag, *att* sistnämnda lag ej synes ha betraktat 50/50-bolag som koncernbolag, *att* koncernbegreppet ej diskuterades från skatterättslig synvinkel under förarbetena till ABL *samt att* kommittén föreslår att 50/50-bolag inte skall innefattas under det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet.

I sitt delbetänkande SOU 1978: 67 har kommittén i redovisningssammanhang och vid sidan av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet föreslagit, som tidigare nämnts, införande i lagstiftningen av ytterligare två koncernbegrepp, nämligen koncern med annat moderföretag än aktiebolag eller ekonomisk förening samt s. k. sidoordnad koncern. Huruvida den föreslagna nybildningen inom koncernredovisningsrättens område även bör leda till ny lagstiftning inom skatterätten, ligger det utanför kommitténs uppdrag att bedöma.

Enligt kommitténs mening finns inte tillräckliga skäl att hänföra 50/50-bolag till koncernbolag då fråga är om koncern enligt lagen (1975: 1132) om förvärv av hyresfastighet m. m.

Lagen om försäkringsrörelse, banklagen och sparbankslagen samt lagstiftningen om ekonomiska föreningar är föremål för översyn i särskild ordning. När det gäller de i dessa lagar reglerade företagsformerna saknar därför kommittén anledning att särskilt överväga frågan om 50/50-bolagets behandling.

Grunden för de koncernregler som kommittén intagit i sitt förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner (se SOU 1978: 67) överensstämmer med grunden för koncernredovisningsreglerna i ABL. Inte heller koncerndefinitionerna i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner bör därför omfatta 50/50-bolag.

I enlighet med särskilda instruktioner i tilläggsdirektiven har kommittén granskat de särskilda problem från redovisnings- och informationssynpunkt som är förknippade med s. k. intresseföretag. Ett företag eller en koncern har ett intresseföretag om det äger en betydande andel i ett annat företag utan att dock andelen är så stor att detta företag utgör dotterbolag.

Med kommitténs inställning till 50/50-bolagen, nämligen att dessa icke skall anses som dotterföretag, följer att de i stället hos ägarbolagen får betraktas som intresseföretag.

Kommittén har för sin del arbetat med följande definition: Ett företag är ett intresseföretag till ett annat företag om det icke är dotterföretag till detta företag men detta eller den koncern, vari det är moderföretag, äger en andel av företagets kapital eller av rösträtten i företaget som uppgår till minst 20 % och därjämte innehavet av aktierna (andelarna) representerar en varaktig förbindelse mellan företagen.

Enligt den i Sverige använda metoden för redovisning av aktieinnehav, anskaffningskostnadsmetoden, redovisas i det aktieägande företagets resultaträkning vad som erhålles i utdelning på aktierna, medan å andra sidan förlust i det företag, vari man äger aktier, kan medföra behov av nedskrivning av dessa. Det aktieägande företagets andel i det delägda företagets resultat kommer på detta sätt ej direkt till redovisning. Detta är en brist som uppmärksammats just i fråga om intresseföretag under de senaste decennierna i svensk litteratur och praxis. Olika metoder för att avhjälpa denna brist genom tilläggsupplysningar i årsredovisningen eller på annat sätt har kommit till användning i större svenska aktiebolags årsredovisningar under senare år. Även kompletterande uppgifter om det kapital i

intresseföretagen, som svarar mot det aktieägande företagets innehav, har börjat lämnas, om ock i mindre utsträckning.

Kommittén har studerat denna utveckling och även den alternativa metod för redovisning av aktieinnehav, som under senare år införts i vissa länder för intresseföretagsinnehav. Denna metod är känd under beteckningen "the equity method" (kapitalandelsmetoden).

Enligt kommittén skulle ett införande av the equity method, som konstruerats och hittills tillämpats i länder, där de svenska begreppen bokslutsdispositioner och obeskattade reserver är okända, icke väl svara mot de speciella behoven i svensk redovisning. Då den internationella inställningen till metoden dessutom är splittrad, och ett införande av metoden skulle kräva väsentliga lagändringar, anser kommittén att denna metod icke i nuvarande läge bör införas i Sverige.

På basis av sin genomgång av svensk praxis har kommittén angivit riktlinjerna för en lämplig normering av redovisningen för intresseföretagsinnehav. Kommittén anser emellertid ej att det är befogat att nu i detalj i lag reglera detta område utan föreslår att den vidare utvecklingen bör följas av den statliga bokföringsnämnden, som i mån av behov får utfärda erforderlig rekommendation på området. Den har också möjlighet att senare, om så skulle befinnas nödvändigt, ta initiativ till lagstiftning.

Bilaga 5

Lagförslag av kommittén (SOU 1979: 46)

1 Förslag till

Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385)

Härigenom förordnas att 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 §
Äger aktiebolag så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att det har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. Äger dotterföretag eller äger moderbolag och dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderbolaget.	
Har aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag.	Har aktiebolag i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är aktiebolaget moderbolag och den juridiska personen dotterföretag. *Ett bestämmande inflytande skall inte anses föreligga, om aktiebolaget, utan att äga aktier eller andelar i den omfattning som sägs i första stycket, endast tillsammans med annan kan besluta rörande den juridiska personens angelägenheter.*
Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.	

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 19 .
2. Den nya lagen gäller för koncern som bildats enligt den äldre lagen.
3. Styrelserepresentation för anställda som förekommer vid denna lags ikraftträdande inskränks inte genom lagen.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1974: 12) om anställningsskydd

Härigenom förordnas att 4 § lagen (1974: 12) om anställningsskydd skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

4 §

Vid bestämmande av anställningstid enligt denna lag skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos annat företag inom koncern som arbetsgivaren tillhör. Har företag eller del av företag övergått till ny arbetsgivare, skall vid bestämmande av anställningstid hos den nye arbetsgivaren medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos förutvarande arbetsgivaren eller hos företag inom koncern som förutvarande arbetsgivaren tillhörde.

Vad som anges i första stycket om koncern är tillämpligt även på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 19 .

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1974: 981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning

Härigenom förordnas att 3 § lagen (1974: 981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

3 §

Rätt till ledighet tillkommer arbetstagare som vid ledighetens början har varit anställd hos arbetsgivaren de senaste sex månaderna eller sammanlagt minst tolv månader under de senaste två åren.

Arbetstagare som vill deltaga i utbildning, vilken till väsentlig del avser fackliga eller med facklig verksamhet sammanhängande frågor, har rätt till ledighet även om han ej har uppnått den anställningstid som har föreskrivits i första stycket.

Vid bestämmande av anställningstid enligt första stycket skall medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos annat företag inom koncern som arbetsgivaren tillhör. Har företag eller del av företag övergått till ny arbetsgivare, skall vid bestämmandet av anställningstid hos den nye

arbetsgivaren medräknas tid under vilken arbetstagaren har varit anställd hos förutvarande arbetsgivaren eller hos företag inom koncern som förutvarande arbetsgivaren tillhörde.

Vad som anges i tredje stycket om koncern är tillämpligt även på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 19 .

4 Förslag till

Lag om ändring i semesterlagen (1977: 480)

Härigenom förordnas att 31 § semesterlagen (1977: 480) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

31 §

Arbetstagares rätt enligt denna lag påverkas ej av att företag eller del av företag övergår till ny arbetsgivare.

Övergår arbetstagare till ny arbetsgivare inom samma koncern, skall han i semesterhänseende äga samma rätt i den nya anställningen som han skulle ha haft i den tidigare. Härför förutsättes dock, att arbetstagaren ej uppbär semesterersättning av den tidigare arbetsgivaren och att han senast en månad efter anställningens upphörande avger förklaring till såväl den tidigare som den nye arbetsgivaren, att han önskar överföra intjänade semesterförmåner till den nya anställningen.

I fall som avses i andra stycket är den nya arbetsgivaren berättigad att av den tidigare arbetsgivaren få ut ett belopp svarande mot den semesterersättning som denne eljest haft att utge till arbetstagaren.

Vad som anges i andra stycket om koncern är tillämpligt även på den samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 19 .

Bilaga 6

Sammanställning av remissyttranden över 1974 års bolagskommittés slutbetänkande (SOU 1979: 46) Koncernbegreppet m. m.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av Svea hovrätt, kammarrätten i Stockholm, bokföringsnämnden (BFN), bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket (RRV), riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, patent- och registreringsverket, arbetsmarknadsstyrelsen (AMS), arbetsdomstolen, statens industriverk, länsstyrelserna i Stockholms och Västernorrlands län, anställningsskyddskommittén (A 1977: 01), 1978 års semesterkommitté (A 1977: 02), Föreningen Auktoriserade revisorer FAR (FAR), Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Centralorganisationen SACO/SR (SACO/SR), Statsföretagens Förhandlingsorganisation (SFO), Kooperativa förbundet (KF), Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund, Svenska Bankföreningen, Post- och Kreditbanken (PKbanken), Svenska Handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS (SRS), Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Svenska Företagares Riksförbund, Sveriges Hantverks- och Industriorganisation (SHIO) – Familjeföretagen och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Kommerskollegium har bifogat yttranden av Skånes Handelskammare och Stockholms Handelskammare. Länsstyrelsen i Västernorrlands län har bifogat yttrande av Västernorrlands och Jämtlands läns Handelskammare. LO har bifogat yttranden av Svenska Byggnadsarbetareförbundet och Svenska Fabriksarbetareförbundet.

Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund har avgett ett gemensamt yttrande. PKbanken har anslutit sig till Svenska Bankföreningens yttrande.

1 Allmänt om betänkandet

Försäkringsinspektionen, länsstyrelsen i Stockholms län, LRF, KF och *Svenska Företagares Riksförbund* har tillstyrkt eller förklarat sig lämna utan erinran kommitténs förslag i dess helhet.

AMS, länsstyrelsen i Västernorrlands län och *TCO* har instämt i den inom kommittén avgivna reservationen (se vidare avsnitt 2.2. i remissammanställningen) men tillstyrkt kommitténs förslag i övrigt.

LO: LO redovisade sin principiella syn på bolagsutredningens arbete i samband med yttrandet över delbetänkandet "Nya bolagsregler m. m." (SOU 1978: 67) till vilket LO vill hänvisa. Svenska Fabriksarbetareförbundet visar i sitt yttrande på ett konkret delområde (koncernproblematiken) på nödvändigheten av att hela den associationsrättsliga lagstiftningen blir föremål för en omfattande översyn såsom LO framfört bl. a. i det tidigare nämnda yttrandet.

Svenska Fabriksarbetareförbundet: Enligt direktiven skulle bolagskommittén "förutsättningslöst utreda frågan om en ändamålsenlig utformning

av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet." Bolagskommittén har inte följt dessa direktiv utan begränsat sig till en ganska grund analys av situationen för 50/50-bolag och intresseföretag.

Aktiebolagsformen tillkom för ett sekel sedan för att röja undan ett hinder för den framväxande industrialismen. Genom aktiebolagsformen kunde företagaren befrias från personligt ansvar och begränsa sitt ekonomiska risktagande samtidigt som han fick möjlighet att finna utomstående finansiärer. Dessa senare gavs dessutom ett skydd mot att företagaren handskades onödigt vårdslöst eller brottsligt med de finansiella medel som finansiärerna tillsköt.

Aktiebolagsformen var ändamålsenlig för detta så länge det rörde sig om enstaka bolag. Men genom koncernbyggandet urholkades aktiebolagsformens skyddsmekanismer för finansiärerna. Kulmen nåddes med Kreugers koncernbyggande och omfattande finansiella operationer. Med Kreugerkraschen som bakgrund började koncernregler utarbetas för att skyddda finansiärerna även i koncernsammanhang.

Nu kan man återigen konstatera att aktiebolagsformen i sin nuvarande tappning inte är ändamålsenlig utan åter halkat efter utvecklingen. Det är nu allmänt accepterat att företagandet inte bedrivs enbart för att tillgodose kapitalägarnas avkastningskrav utan också för att tilllgodose samhällets och löntagarnas krav. Dessa har därför berättigade intressen både av riktigt utformad information och av inflytande på koncernernas utveckling. Den juridiska formen för koncernerna måste anpassas till dagens verklighet.

Bolagskommittén har i ett tidigare betänkande (SOU 1979: 67) tagit ett steg i den riktningen genom sitt förslag om sidoordnade koncerner. En utveckling i den riktningen innebär en kil in i det medvetna systematiska bollande med konkursföretag som vissa personer bedriver till förfång för samhället och löntagarna.

Men ett förutsättningslöst utredande av koncernbegreppet borde ha föranlett bolagskommittén att titta närmare på behovet av en ny koncernbolagsform som bättre avspeglade den verkliga situationen i koncernerna.

Formellt är alla dotterbolagen i en koncern fristående juridiska personer med eget ansvar för sitt agerande. I verkligheten sker i dag ofta en delegering från moderbolaget till dotterbolagen av beslutsbefogenheter. Vid denna delegering behåller moderbolagen själv kontrollen över alla centrala beslut. En sådan typ av delegering torde sakna formell grund i lagstiftningen som tvärtom formellt synes ge dotterföretagen de befogenheter som moderbolagen i verkligheten i dag anser sig ha rätt att delegera eller ej efter eget skön.

I OECDs uppföranderegler för multinationella företag har dagens verklighet uppmärksammats. OECD-ländernas regeringar har i dessa regler slagit fast principen att den beslutsnivå i en koncern som fattar de verkliga besluten också har ansvar för dessa beslut gentemot t. ex. de anställda oavsett koncernens formella juridiska uppbyggnad.

När OECDs uppföranderegler de senaste åren prövats vad gäller moderbolagets ansvar, har regeringarna tvingats konstatera att de principer man internationellt slagit fast i reglerna vad gäller moderbolagets ansvar och som avspeglar den verkliga situationen i dagens storföretag ännu inte slagit igenom i den nationella aktiebolagsstiftningen t. ex. i Sverige.

Svenska Fabriksarbetareförbundet anser att denna fråga borde ha behandlats av bolagskommittén. Då så inte skett anser förbundet att frågan om att skapa särskilda mer ändamålsenliga associationsrättsliga former för koncernföretag med det snaraste bör utredas.

2 Koncernbegreppet

2.1 50/50-bolaget i aktiebolagsrätten

Följande remissinstanser har i huvudsak tillstyrkt eller förklarat sig lämna utan erinran kommitténs förslag till behandling av 50/50-bolag och därmed jämställda företag inom aktiebolagsrätten: *Svea hovrätt, kammarrätten i Stockholm, RRV, kommerskollegium, Skånes Handelskammare, Stockholms Handelskammare, Västernorrlands och Jämtlands läns Handelskammare, statens industriverk, FAR, Statsföretagens Förhandlingsorganisation, Svenska Arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund, Svenska Bankföreningen, Svenska Handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, SHIO-Familjeföretagen* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.*

Bokföringsnämnden: BFN, som begränsar sitt yttrande till att avse definition av koncernbegreppet vid tillämpning av koncernredovisnings- och vinstutdelningsregler, har inte något att erinra mot den i utredningen föreslagna definitionen, under förutsättning att i enlighet med utredningsförslaget kompletterande information om andelar i intresseföretag lämnas i årsredovisning och koncernredovisning.

Bankinspektionen: Som utredningen konstaterar är koncernredovisningsreglerna de viktigaste av de regler för vilka koncernbegreppet är av betydelse. Inspektionen kan på de skäl utredningen anför godta utredningens koncernbegrepp. Vidare kan inspektionen instämma i utredningens uppfattning att det i och för sig är angeläget att inom ABL ha ett enhetligt koncernbegrepp. Inspektionen är emellertid inte övertygad om att det nu valda koncernbegreppet bör gälla för bestämmelserna om låneförbudet. Frågan är enligt inspektionens uppfattning inte tillräckligt belyst för ett definitivt ställningstagande i ena eller andra riktningen. Vissa kringgående manövrer som togs upp av brottsförebyggaande rådet i dess pm (1979: 5 s. 80 f.) om Aktiebolagslagen – förstärkt skydd för det bundna kapitalet m. m. berörs inte alls i det remitterade betänkandet. Inspektionen får därför föreslå att den nyligen tillsatta utredningen Utredning om tillsynen över värdepappersmarknaden m. m., som bl. a. skall ta upp frågan om undantag från låneförbudet, på lämpligt sätt bereds tillfälle ta ställning till nu berörda problematik.

RSV: Det är givetvis en stor fördel om ett enhetligt koncernbegrepp kan användas i aktiebolagsrätten. Vad avser koncernredovisningsreglerna i 11 kapitlet ABL och reglerna om vinstutdelning enligt 12 kap ABL delar RSV helt kommitténs uppfattning att koncernbegreppet ej bör innefatta 50/50-bolagen. Ifall 50/50-bolag inte ingår i koncernbegreppet vid tillämpning av reglerna om låneförbud föreligger emellertid – som lagutskottet anfört i betänkande 1977/78: 8 s. 25 – risk för att låneförbudet kringgås. RSV vill därför framhålla att kompletterande bestämmelser kan behövas vid tillämpning av reglerna om låneförbud om det visar sig att låneförbudet kringgås.

RSV vill peka på att enligt 12 § 4 och 5 styckena bokföringslagen krävs att företag inom samma koncern har samma räkenskapsår. RSV har som dispensmyndighet funnit att den regeln ej går att uppfylla när ägandebolagen till 50/50-bolaget har olika räkenskapsår.

Patent- och registreringsverket: För det fall 50/50 bolag betraktas som dotterbolag i förhållande till sina olika intressenter kan enligt patentverkets

mening svårigheter uppstå om de överordnade intressebolagen har olika räkenskapsår. Vilket räkenskapsår 50/50 bolaget än ansluter sig till, uppstår problem vid koncernredovisningen med annat överordnat intressebolag, vilket försvårar insyn och utvärdering av resultatet. Vidare kan 50/50 bolaget med stöd av koncernregeln i bokföringslagen alternera mellan sin olika moderbolags bokslutsdatum, vilket i praktiken försvårar förståelsen av de berörda bolagens årsredovisningar och gör dessa svårlästa. Patentverket anser även av denna anledning att 50/50 bolag inte skall betraktas som i koncern ingående bolag i aktiebolagsrättslig mening. På anförda skäl tillstyrker patentverket kommitténs förslag att förtydliga koncerndefinitionen i aktiebolagslagen.

LO: Kommitténs överväganden om koncernbegreppets utformning tar främst sikte på frågan om s. k. 50/50-bolag och därmed jämställda företag skall räknas som koncernbolag eller inte. Detta övervägande sker huvudsakligen mot bakgrunden av att kommittén ser "koncernredovisningsreglerna och reglerna om vinstutdelning (som) de viktigaste av de regler för vilka koncernbegreppet är av betydelse." Med detta snäva synsätt som utgångspunkt föreslår utredningen att de s. k. 50/50-bolagen i aktiebolagsrättslig mening inte skall betraktas som dotterbolag. Vid detta val av utgångspunkt för en koncerndefinition kommer kommittén genast i en rad definitionsproblem gentemot andra lagstiftningar vilket tvingar den till att på ett närmast patetiskt sätt jonglera med en rad olika definitioner för att inte komma i konflikt med vissa självklara rättigheter i andra lagar. – – – Från LOs utgångspunkter är det angeläget att man försöker finna ett enhetligt koncernbegrepp. Även om LO delar utredningens uppfattning om problemet med "upphåsning" av redovisningar och vinstredovisningsaspekten får detta inte avgöra huruvida en bolagstyp skall betraktas som tillhörande en koncern eller inte. Det senare får enligt LO snarast ses som ett tekniskt redovisningsproblem och ges lösningar därefter. – – – LO vill instämma i Svenska Fabriksarbetareförbundets förslag att Bokföringsnämnden ges i uppdrag att utforma redovisnings- och informationsregler för 50/50-bolag och s. k. intresseföretag.

Svenska Fabriksarbetareförbundet: Bolagskommitténs begränsade synsätt på hithörande frågor framgår klart av dess skäl mot att låta 50/50-bolagen innefattas under koncernbegreppet. Frågan behandlas i stort sett utifrån att koncernredovisningen "skall läggas till grund för beräkningen av koncernens för utdelning disponibla vinstmedel."

Årsredovisningens betydligt vidare uppgift att ge en verklig bild av och information kring koncernens ekonomiska verklighet som kan ligga till grund för en bedömning av framtiden, vad gäller t. ex. produktionens och sysselsättningens utveckling, har bolagskommittén ett ringa intresse för.

Svenska Fabriksarbetareförbundet inser i och för sig vikten av de faktorer som bolagskommittén intresserar sig för och att vinstutdelningsbegränsningen kan väga så tungt att det kan vara olämpligt att lägga in 50/50-företagen i koncernens årsredovisning. Men detta får inte leda till att väsentlig information saknas i årsredovisningen. Förbundet anser därför att Bokföringsnämnden uttryckligen bör ges i uppdrag att utforma redovisnings- och informationsregler för 50/50-bolag och intresseföretag.

2.2 50/50-bolaget i arbetsrätten

Följande remissinstanser har i huvudsak tillstyrkt eller förklarat sig lämna utan erinran vad kommittén föreslagit om 50/50-bolag och därmed

jämställda företag inom arbetsrätten: *Svea hovrätt, bankinspektionen, RRV, statens industriverk, FAR* samt *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.*

AMS: Styrelsen tillstyrker även kommitténs förslag till ändringar i lagarna om anställningsskydd och om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning samt semesterlagen. Den förstnämnda lagändringen anser styrelsen vara särskilt betydelsefull. När det gäller koncernbegreppet vid tillämpningen av lagarna om styrelserepresentation för anställda ansluter sig emellertid styrelsen till reservationen på de skäl som framförs i den. Styrelsen anser det vara särskilt tungt vägande att man får ett något så när enhetligt koncernbegrepp på arbetsrättens område om koncernbegreppet i dessa lagar omfattar även 50/50-bolagen enligt samma definition som i de övriga nyssnämnda arbetsrättsliga lagarna.

Arbetsdomstolen: Arbetsdomstolen delar uppfattningen att de s. k. 50/50-bolagen inte skall omfattas av koncernregeln i lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar (LSA). Fråga uppkommer dock hur man övergångsvis skall förfara med de aktiebolag eller ekonomiska föreningar, i vilka styrelserepresentation för de anställda förekommer på grund av att 50/50-bolagen ansetts falla under koncernregeln. Det kan kanske ifrågasättas om det är nödvändigt att komplicera systemet med särskilda regler för just det fallet. Men om sådana regler behövs är det från lagteknisk synpunkt föga tillfredsställande att lösa problemet genom att införa en övergångsbestämmelse till den föreslagna ändringen i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen. En övergångsbestämmelse bör i så fall anknytas till en lag om ändring av koncernregeln i 3 § andra stycket styrelserepresentationslagen.

I delbetänkandet (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler m. m. har kommittén föreslagit en lag om årsredovisning, revision och koncerner. Detta lagförslag innehåller två koncerndefinitioner utöver den som finns i aktiebolagslagen. Enligt vad kommittén anfört i slutbetänkandet skall också dessa definitioner vara vägledande för tolkningen av koncernbegreppet i den arbetsrättsliga lagstiftningen. Enligt kommitténs mening kan detta syfte uppnås utan att någon ändring genomförs i denna lagstiftning. Med hänsyn till den utformning koncernbegreppet fått inom den arbetsrättsliga lagtiftningen delar arbetsdomstolen denna uppfattning. Det bör dock understrykas att utredningen angående översyn av anställningsskyddslagstiftningen bör överväga en definitiv lösning av koncernbegreppets utformning.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län: I ett avseende har reservation anförts mot kommitténs ställningstagande, nämligen beträffande tillämpningen av koncernbegreppet i fråga om styrelserepresentation för de anställda i 50/50-bolagssitutationen. Vad reservanterna anfört till förmån för att tillämpa koncernbegreppet i detta fall synes länsstyrelsen mer övertygande än kommitténs ståndpunkt.

Skånes Handelskammare med instämmande av *Stockholms Handelskammare samt Västernorrlands och Jämtlands läns Handelskammare:* Förslaget att låta koncernbegreppet i lagen om styrelserepresentation och motsvarande lag för anställda i bankinstitut och försäkringsbolag följa aktiebolagslagens reglering tillstyrks.

Vad beträffar de arbetsrättsliga lagar där kommittén stannat för en annan lösning kan till en början sägas att ett enhetligt koncernbegrepp i och för sig förenklar lagstiftningen. Kommittén framhåller att de berörda lagarna, anställningsskyddslagen, studieledighetslagen och semesterlagen, tillkommit vid en tidpunkt då lagstiftaren synes ha avsett att även 50/50-

bolag skulle anses vara koncernbolag. En förändring i konsekvens med vad som nu föreslås för aktiebolagslagens vidkommande skulle således innebära en förändring av de materiella reglerna på det arbetsrättsliga området, vilket kommittén inte funnit motiverat att föreslå. Handelskammaren vill framhålla att den av kommittén föreslagna regleringen beträffande en av de aktuella lagarna, anställningsskyddslagen, i vissa situationer kan anses befrämja rörligheten på arbetsmarknaden, en effekt som anställningsskyddslagen ju inte i övrigt kan anses ha medfört. Med hänsyn till vad kommittén anfört och till det nu anförda vill handelskammaren inte motsätta sig den i förhållande till aktiebolagslagen avvikande koncerndefinition för arbetsrättens vidkommande som föreslagits. Det lagtextförslag som framlagts i denna del synes emellertid orimligt tungt och svårtillgängligt. Lagtexten skulle alternativt kunna ges följande lydelse: "Vad som anges i ... stycket om koncern gäller även då ett företag ägs av två andra företag och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det ägda företagets angelägenheter."

Anställningsskyddskommittén: I betänkandet föreslås att ägaraktiebolag och 50/50-bolag inte längre skall anses som koncern enligt aktiebolagslagen. I anslutning därtill föreslås ett tillägg till 4 § LAS av innebörd att ägarföretag och 50/50-bolag skall anses utgöra en koncern i LAS mening, dock endast för det fall att ägarföretagen är två. Med utgångspunkt i att de med 50/50-bolag jämställda företagsbildningarna omfattas av LAS koncernbegrepp innebär detta en förändring i det nu rådande rättsläget. Om tre eller flera från varandra fristående företag under former som är jämställda med de som kännetecknar 50/50-bolaget bildar t. ex. ett gemensamt distributionsföretag, skulle arbetstagarna i det nybildade företaget för förvärv av rättigheter enligt LAS inte längre få tillgodoräkna sig eventuell anställningstid i ägarföretagen. – I betänkandet föreslås vidare att koncernbegreppet i LAS utvidgas till att omfatta s. k. sidoordnade koncerner.

Anställningsskyddskommittén har enligt sina direktiv bl. a. att lagtekniskt se över LAS och i anslutning härtill uppkommer skilda frågor med anknytning till lagens koncernbegrepp. Därtill kommer att behov kan föreligga att mera övergripande se över det arbetsrättsliga koncernbegreppet. Mot bakgrund härav, och då underlag saknas för att bedöma de föreslagna ändringarnas praktiska omfattning, bör för närvarande någon förändring i rättsläget med avseende på koncernbegreppet i LAS inte ske.

Semesterkommittén: Semesterkommittén har ingenting att erinra mot den föreslagna ändringen av semesterlagen.

Semesterkommittén (en minoritet av två ledamöter): Med hänsyn till semesterkommitténs egna direktiv saknas enligt vår mening anledning för kommittén att på nuvarande utredningsstadium ta ställning till frågan om ett utvidgat koncernbegrepp i semesterlagen.

LO: När det gäller lagen om anställningsskydd kan ifrågasättas om inte det föreslagna tillägget till 4 § innebär en förändring av det nu gällande rättsläget. Om t. ex. tre från varandra fristående företag bildar ett gemensamt produktionsbolag, skulle inte de anställda i det nya företaget längre kunna tillgodoräkna sig anställningstid i de olika ägarföretagen. Däremot när det gäller lagen om styrelserepresentation skall de inte gälla. I fråga om medbestämmandelagen hävdar man spelar det ingen roll eftersom koncernbegreppet inte förekommer där.

Det senare torde emellertid vara direkt felaktigt. Genom den s. k. NCB-domen (nr 1 1979) fastslås klart moderbolags indirekta ansvar för att dotterföretag kan förhandla och informera enligt MBL. – – –

Vad beträffar MBL är det riktigt att någon koncerndefinition inte föreligger i den, men det gör det inte mindre angeläget att koncernbegreppet får en enhetlig definition eftersom ett efterföljande medbestämmandeavtal kommer att knyta an till rådande definitioner.

Kommittén andas emellertid en viss osäkerhet om vilket koncernbegrepp som är det lämpligaste inom arbetsrätten (sic!) och framhåller att frågan om koncernbegreppets utformning inte därför bör uppfattas som definitiv. Anställningsskyddskommittén och 1978 års semesterkommitté föreslås ta sig an frågan.

LO tänker inte närmare kommentera det logiska i den definitionshärva kommittén har hamnat i utan hänvisar i stället till vad de båda underremitterade förbunden anför, speciellt gäller detta angelägenheten av möjlighet till styrelserepresentation. Därutöver instämmer LO i Svenska Byggnadsarbetareförbundets förslag i att – eftersom läget är som det är – nya arbetsrättskommittén (NARK) får i uppdrag att se över på ett konsekvent sätt hur den arbetsrättsliga utformningen av koncernbegreppet bör vara. En utgångspunkt för översynen måste enligt LOs mening därvid vara att inga förmåner eller rättigheter för arbetstagare enligt de olika arbetsrättslagarna inskränks.

Redan enligt sina nuvarande direktiv kan hävdas att detta problemområde ligger inom NARKs mandat.

Svenska Byggnadsarbetareförbundet: I betänkandet föreslås att s. k. 50/50-bolag och därmed jämställda företag ska räknas som koncernföretag när det gäller anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen. Förbundet tillstyrker dessa förslag.

Enligt förbundets uppfattning har kommittén inte varit konsekvent, när man inte lägger fram samma förslag när det gäller lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Som framgår av en reservation till betänkandet innebär detta en försämring ur arbetstagarnas synpunkt, eftersom det är "oomtvistligt att lagstiftaren vid tillkomsten av ABL avsåg att koncernförhållande skulle föreligga mellan ägaraktiebolag och 50/50-bolag". Detta koncernbegrepp bör gälla även i fråga om styrelserepresentation för de anställda.

Som förbundet har framhållit tidigare i andra sammanhang är det önskvärt att koncernbegreppet ges samma innebörd i all arbetsrättslig lagstiftning. Någon egentlig diskussion om denna fråga förs dock inte i betänkandet.

Kommittén säger t. ex. att man anser det ligga utanför dess uppdrag att behandla koncernbegreppet i förhållande till MBL – tydligen därför att koncernbegreppet inte förekommer i denna lag. Kommittén säger vidare att man inte analyserat vilket koncernbegrepp som på sikt kan vara det lämpligaste inom arbetsrätten – denna fråga föreslås i stället bli överlämnad till de sittande utredningarna om anställningsskyddslagen och semesterlagen. Därmed finns det dock risk både för en alltför splittrad och en alltför begränsad lösning av frågan och förbundet avstyrker därför förslaget.

Eftersom koncernbegreppet berör flera lagar än anställningsskydds- och semesterlagarna och eftersom en samlad lösning är nödvändig, finner förbundet det naturligt att den arbetsrättsliga utformningen av koncernbegreppet i första hand behandlas av den nya arbetsrättskommittén.

Därmed bör det också finnas förutsättningar för att snabbt lösa angelägna frågor som gäller medbestämmandelagen (t. ex. förhandlings- och informationsskyldighet inom koncerner) och förtroendemannalagen, som inte

alls behandlas i det aktuella betänkandet (t. ex. fackliga uppdrag som gäller hela koncernen).

Svenska Fabriksarbetareförbundet: När nu utredningen inte tagit det djupare grepp i koncernfrågan som ovan diskuterats (se avsnitt 1 i remissammanställningen) vill förbundet ändå lämna följande synpunkter i den del av utredningsförslaget som berör de arbetsrättsliga frågorna. Det är synpunkter som förbundet önskar få beaktade i avvaktan på en verkligt förutsättningslös utredning av frågan om utformning av koncernbegreppet i associationsrättsliga sammanhang. – – –

Beträffande medbestämmandelagen säger utredningen att koncernbegreppet inte förekommer i denna lag och frågan om en utvidgning av koncernbegreppet torde därför "knappast få betydelse vid tillämpningen av MBL". Enligt förbundets synsätt är detta en något lättsinnig förklaring till den begränsning det innebär att inte föreslå regler i MBL som täcker in frågor som rör koncernförhållanden. Förbundet menar också att denna begränsning inte är i enlighet med direktiven.

Av hittills vunna erfarenheter av framför allt informations- och förhandlingsreglerna i MBL vill förbundet i stället framhålla att det föreligger starka skäl för att införa koncernbegreppet också i denna lag. Åtskilliga är de situationer då anställda i dotterbolag finner att för dem viktiga beslut träffats i koncernledningen/moderbolaget utan att dotterbolagets anställda haft minsta möjlighet till information eller inflytande. Det kan t. ex. gälla vid bolagsöverlåtelser genom aktieförsäljning, förändringar av verksamhetsinriktning eller av produktionsnivå.

Förbundet vill således föreslå att samma koncernbegrepp som nu föreslås för övrig arbetsrättslig lagstiftning också införs i MBL. – – –

Förbundet stöder till fullo förslaget i den reservation som avgivits i fråga om koncernbegreppet i lagen om styrelserepresentation.

TCO: TCO tillstyrker utredningens förslag utom såvitt gäller tillämpningen beträffande lagen om styrelserepresentation där organisationen instämmer i vad som framförs i reservationen. Majoritetens förslag skulle innebära en försämring av gällande rätt. Härutöver är det också så, som anförs i reservationen, att de anställda i 50/50-bolagen bör ha en berättigad möjlighet till inflytande på och information om vad som sker i de sammanhang där de avgörande besluten för 50/50-bolag fattas.

SACO/SR: Principen bör vara den att de med 50/50-bolag jämställda företagsbildningarna skall omfattas av anställningsskyddslagens koncernbegrepp. Man kan svårligen på nuvarande nivå överblicka utbredningen av de med 50/50-bolag jämställda företagsbildningarna varför SACO/SR anser att man bör närmare utreda förekomsten av dessa företagstyper för att på sikt närmare kunna analysera och bestämma vilket koncernbegrepp som kan vara det lämpligaste inom den arbetsrättsliga lagstiftningen.

Statsföretagens Förhandlingsorganisation: I fråga om de arbetsrättsliga avsnitten kan det ur principiell synpunkt vara betänkligt att arbeta med ett koncernbegrepp som avviker från det inom andra rättsliga avsnitt gällande. Praktiska skäl talar emellertid för att kommitténs förslag skall genomföras, eftersom detta bl. a. underlättar personalrörligheten mellan företagsenheterna inom koncernen. Även rättviseskäl talar för den lösning förslaget innehåller. Kommitténs förslag tillstyrks därför med det tillägget att det bör ankomma på den anställde att bevaka sin rätt så att av denne åberopad anställningstid blir registrerad hos vederbörande arbetsgivare.

Den föreslagna lagtexten såvitt avser anställningsskyddslagen, studieledighetslagen och semesterlagen är sakligt invändningsfri. Det krävs dock

juridisk skolning för att förstå innebörden. Med hänsyn till avnämarsidan bör texten ses över så att den blir mera lättillgänglig.

Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund: Med avseende på förslaget om ändring i anställningsskyddslagen, studieledighetslagen och semesterlagen anföres följande. Innebörden av koncernbegreppet vid tillämpningen av 1975 års aktiebolagslag får anses osäker, även om ordalagen i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen närmast ger vid handen att begreppet, trots föredragande departementschefens uttalande i prop. 1975: 103, är att tolka på samma sätt som enligt 1944 års aktiebolagslag. Vad härefter gäller koncernbegreppets innebörd vid tillämpningen av anställningsskyddslagen och studieledighetslagen märkes, att dessa lagar tillkommit före 1975 års aktiebolagslag. I motsats till vad som uttalats i det remitterade betänkandet (sid. 82) får därför antagas, att lagarnas regler om koncernförhållanden är att tillämpa blott vid förhandenvaron av vad som enligt 1944 års aktiebolag utgjorde koncern. Att 1944 års aktiebolagslag sedermera ersatts av 1975 års aktiebolagslag, som till äventyrs laborerar med ett utvidgat koncernbegrepp, torde ej inverka på tolkningen numera av anställningsskyddslagen och studieledighetslagen.

I fråga om föräldraledighetslagen skall framhållas att denna, med avseende på koncernförhållanden, innehåller blott en hänvisning till anställningsskyddslagen. Föräldraledighetslagen torde därför vara att tolka på samma sätt som anställningsskyddslagen i fråga om innebörden av koncernbegreppet.

Såvitt slutligen angår innebörden av det koncernbegrepp varpå 1977 års semesterlag vilar kan vissa skäl anföras till stöd för antagandet att begreppet är att tolka på samma sätt som enligt övrig arbetsrättslig lagstiftning. Visserligen har semesterlagen stiftats efter det att 1975 års aktiebolagslag trätt i kraft. Emellertid kan ej utan vidare tagas för givet, att sist nämnda lag verkligen inneburit något avsteg från 1944 års aktiebolagsrättsliga koncernbegrepp. Frågan torde ej ha prövats i rättspraxis. Som tidigare framhållits talar ordalagen i 1975 års aktiebolagslag närmast för att det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet skall bibehållas oförändrat. Härtill kommer för semesterlagens vidkommande att de tjänstemän inom arbetsmarknadsdepartementet som utarbetat propositionen med förslag till denna lag liksom det föredragande statsrådet med stor sannolikhet varit omedvetna om den utvidgning av koncernbegreppet, som antytts i den till grund för 1975 års aktiebolagslag liggande propositionen (1975: 103). Den eventuella förändringen med avseende på det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet synes ej heller ha uppmärksammats under det fortsatta lagstiftningsarbetet avseende semesterlagen i regering och riksdag. Därest man på lagstiftarnivå velat i semesterärendet ansluta sig till det i propositionen till grund för 1975 års aktiebolagslag föreslagna koncernbegreppet, skulle man eljest med största sannolikhet ha gjort särskilda uttalanden härom, särskilt som man i övrigt förde en tämligen utförlig diskussion om olika koncernförhållanden. Ett klarläggande skulle ha varit naturligt bl. a. med hänsyn till att det i propositionen 1975: 103 antydda, utvidgade koncernbegreppet innebar en tämligen uppseendeväckande nyhet i förhållande till vad som tidigare gällt och ett avsteg såväl från vad som i aktiebolagsrättsligt hänseende i allmänhet torde gälla utomlands (se det remitterade betänkandet sid. 75) som från vad som får anses gälla inom den svenska arbetsrätten i övrigt. Det kan tilläggas att värdet för arbetstagarna av koncernbestämmelserna i semesterlagen (31 §) synes obetydligt; någon egentlig materiell förmån tillkommer ej arbetstagarna på grund av dessa bestämmelser.

Med den här gjorda tolkningen av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen innebär det remitterade förslaget en utvidgning av tillämpningsområdet för de i lagarna intagna reglerna om behandlingen av anställda, som inom en koncern övergår från anställning inom ett företag till anställning inom annat företag. Reglerna skulle enligt förslaget bli tillämpliga ej blott inom koncerner i vedertagen mening utan även vid sådan "samverkan mellan två företag som kännetecknas av att det ena företaget jämte annan är delägare i det andra företaget och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det andra företagets angelägenheter". Organisationerna avstyrker lagstiftning av föreslagen innebörd. Som skäl härför åberopas följande.

Redan nu gällande arbetsrättsliga koncernregler medför avsevärda tillämpningssvårigheter för berörda företag. För att rätt kunna tillämpa reglerna borde företagen införa ett invecklat registreringssystem att användas vid varje nyanställning, ett system som ej skulle ha någon annan funktion än att säkerställa iakttagande av koncernreglerna. Även om företagen inför ett sådant registreringssystem med de kostnader det skulle medföra, skulle de dock ej kunna skapa fullständig säkerhet för att reglerna blev iakttagna i praktiken. Reglerna har nämligen gjorts tillämpliga även i fråga om sådana arbetstagare som redan vid reglernas ikraftträdande var anställda vid koncernföretag. Särskilda svårigheter erbjuder rätt tillämpning av 4 § anställningsskyddslagen, som ej innehåller några tidsmässiga begränsningar. Detta kan klargöras genom följande exempel. Man överväger under år 1979 att på grund av arbetsbrist säga upp en arbetstagare, X, som vunnit anställning i företaget A år 1973, alltså före anställningsskyddslagens ikraftträdande, ja t. o. m. före lagens tillkomst. Företaget A förvärvades år 1976 av bolaget B. Sistnämnda bolag förvärvade år 1978 aktierna i ett annat bolag C. Hos C var X anställd under några månader år 1947. Vid fastställande av turordning inom företaget A år 1979 kan företaget för X's vidkommande tänkas vara förpliktat att självmant, vid skadeståndsansvar, beakta ej blott anställningstiden hos A utan även de månader år 1947 då X var anställd hos C. – Det saknas varje anledning att ytterligare komplicera tillämpningen av här avsedda regler genom utsträckning av deras tillämpningsområde.

Att särskilda koncernregler införts i viss arbetsrättslig lagstiftning torde sammanhänga med att det normalt föreligger en mer eller mindre utpräglad samhörighet mellan de till en koncern i egentlig mening hörande företagen. Såtillvida kan koncernreglerna sägas ha visst berättigande. Någon motsvarande samhörighet kan emellertid ej sägas föreligga mellan å ena sidan ettvart av två ägarföretag, som äger hälften var av ett tredje företag, och å andra sidan "dotterföretaget". Den bristande samhörigheten torde påverka även de anställdas bedömning. Det måste sålunda framstå som felaktigt för anställda med lång anställningstid hos "dotterföretaget" att i en uppsägningssituation bli åsidosatta, vid fastställande av turordning, av en arbetstagare med kortare anställningstid blott därför att arbetstagaren tidigare varit anställd under avsevärd tid hos ett av ägarföretagen.

Gentemot de föreslagna ändringarna i de arbetsrättsliga lagarna kan även riktas den anmärkningen att det, om ändringarna genomförs, framstår som oklart vilka regler som bör tillämpas med avseende på tiden innan ändringarna träder i kraft. Vidare kan beräkningen av anställningstiden framstå som osäker eller i vart fall godtycklig, när en arbetstagare rör sig mellan flera än två bolag. Antag att "moderbolagen" A och B gemensamt äger "dotterföretaget" C. Om arbetstagaren är anställd först hos A och därefter hos B, torde man vid anställningstidens beräkning i samband med

en uppsägning hos B ha att beakta blott anställningstiden hos B, däremot ej anställningstiden hos A. Om arbetstagaren är anställd först hos A, därefter hos B och slutligen hos C, torde man vid anställningstidens beräkning enligt de föreslagna reglerna ha att beakta ej blott anställningstiden hos B och hos C utan även anställningstiden hos A, trots att det ej mellan A och B föreligger sådant samband som angives i de föreslagna nya reglerna om 50/50-bolag.

Vidare skall framhållas, att organisationerna avstyrker det i betänkandet intagna förslaget att låta tillämpningen av de i de arbetsrättsliga lagarna intagna koncernreglerna omfatta jämväl "sidoordnade koncerner" i den mening begreppet har i kommitténs tidigare betänkande SOU 1978: 67. Skälen för detta ståndpunktstagande framgår av det tidigare anförda.

Svenska Handelskammarförbundet: Förslaget att låta koncernbegreppet i lagen om styrelserepresentation och motsvarande lag för anställda i bankinstitut och försäkringsbolag följa aktiebolagslagens reglering tillstyrks av förbundet. – – –

Då det gäller anställningsskyddslagen, studieledighetslagen och semesterlagen vill handelskammarförbundet framhålla att ett enhetligt koncernbegrepp i och för sig skulle förenkla lagstiftningen. Med hänsyn till vad kommittén anfört och till svårigheterna att bedöma effekterna av skilda koncernbegrepp på detta område vill dock förbundet för närvarande inte motsätta sig den i förhållande till aktiebolagslagen avvikande koncerndefinitionen. I likhet med kommittén förordar förbundet att frågan närmare övervägs av de arbetande utredningarna rörande anställningsskyddslagen och semesterlagen. Som tidigare framhållits bör strävan därvid vara, därest inte vägande skäl talar för en annan reglering, att åstadkomma ett enhetligt koncernbegrepp i svensk lagstiftning.

När det gäller det framlagda lagtextförslaget synes detta onödigt tungt och svårtillgängligt. Lagtexten skulle alternativt kunna ges följande lydelse. "Vad som anges i ... stycket om koncern gäller även då ett företag ägs av två andra företag och de båda delägarna endast gemensamt kan besluta rörande det ägda företagets angelägenheter."

Svenska sparbanksföreningen: Då det även på detta rättsområde föreligger risk för att man låser utvecklingen och då det måste anses mindre lämpligt att föregripa de sittande utredningarnas arbete, föreslår föreningen att koncernbegreppet även på det arbetsrättsliga området tills vidare utformas i enlighet med det associationsrättsliga i aktiebolagslagen.

Sveriges advokatsamfund: Enligt samfundets mening är det för den praktiska rättstillämpningen mycket väsentligt att begreppet koncern har samma innebörd inom alla rättsområden. Endast mycket starka skäl bör medföra att begreppet ges olika betydelse i olika sammanhang.

Samfundet anser inte att kommittén anfört godtagbara skäl för sitt förslag att koncernbegreppet inom viss del av arbetsrätten, nämligen anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen, skall utformas så att vid tillämpningen av de nämnda lagarna med koncernförhållande jämställs 50/50-bolag, i vilka ägarföretagen har negativ bestämmanderätt i det ägda företagets angelägenheter.

Samfundet vill framhålla att frågan om koncernbegreppet inom arbetsrätten är under pågående utredning samt att kommitténs nu gjorda förslag till särreglering inte synes överensstämma med förarbetena till förslaget om anställningsskyddslag (prop. 1973: 129), där det uttalades att koncernbegreppet enligt den föreslagna lagen skulle vara detsamma som enligt 1944 års aktiebolagslag.

Kommittén synes ha anfört det enda sakliga skälet för en särreglering att intressegemenskapen mellan företagen gör att det ter sig naturligt att en arbetstagare, som övergår från det ena företaget till det andra, får tillgodoräkna sig anställningstid i det företag han lämnar. Samfundet anser inte att det av kommittén åberopade skälet är starkt nog för den föreslagna särregleringen. Därtill kommer att resultatet av de arbetande utredningarna rörande anställningsskyddslagen och semesterlagen bör avvaktas. Enligt samfundets erfarenhet förändras inte rättsläget av att arbetstagare vid tillämpning av de nämnda arbetsrättliga lagarna får tillgodoräkna sig anställningstid endast vid övergång från företag som omfattas av det för aktiebolagslagen föreslagna koncernbegreppet. Kommitténs förslag skulle därför innebära en utvidgning som enligt samfundets mening måste prövas till sina konsekvenser på ett mera omfattande och djupgående sätt än som kommittén torde ha haft möjlighet att utföra inom ramen för sitt utredningsuppdrag.

Samfundet tillstyrker kommitténs förslag att vid tillämpning av anställningsskyddslagen, studieledighetslagen, föräldraledighetslagen och semesterlagen med koncern skall avses inte bara koncern med aktiebolag som moderbolag utan även de två typer av koncerner som kommittén definierat i sitt tidigare framlagda förslag (SOU 1978: 67) till lag om årsredovisning, revision och koncerner. Samfundet tillstyrker även förslaget att i arbetsrättsligt sammanhang kravet enligt nämnda lagförslag på minst tio anställda för att koncernförhållande skall få rättslig betydelse slopas.

SHIO – Familjeföretagen: Beträffande vissa avsnitt av det arbetsrättsliga området har kommittén stannat för en annan uppfattning än inom det aktiebolagsrättsliga området och jämställt vissa situationer av 50/50-bolag med koncernförhållanden. Vi anser att anledning saknas att genom sådan utvidgning av reglernas tillämpningsområde ytterligare komplicera nu gällande arbetsrättsliga koncernregler, som redan medför betydande tillämpningssvårigheter för företagen. Samma regler som i detta avseende gäller enligt aktiebolagslagen bör alltså gälla även på arbetsrättens område.

2.3 50/50-bolaget i skatterätten

Svea hovrätt och *Sveriges advokatsamfund* har förklarat sig dela den i betänkandet återgivna uppfattningen att det allmänt sett är en fördel om skattelagstiftningen direkt bygger på den systematik som finns i civilrätten. *Kammarrätten i Stockholm:* Den bestämning av koncernbegreppet som kommittén föreslagit för aktiebolagsrättens del och som kammarrätten ovan tillstyrkt är inte utan vidare applicerbar vid tillämpning av skattelagstiftningen. Som kommittén påpekar (s 86) gäller på flera områden inom skatterätten ett särskilt kvalificerat koncernbegrepp. Därmed begränsas betydelsen av frågan, huruvida 50/50-bolag är dotterföretag, till att främst avse spörsmål angående beskattningen av dolda vinstöverföringar och internvinstreserveringar. Kammarrätten avstår dock från att uttala sig i frågan huruvida 50/50-bolagen härvidlag är att anse som dotterbolag. Skälet härtill framgår av det följande.

I och för sig är det naturligtvis i hög grad önskvärt att skattelagstiftningen liksom tillämpningen av skattelag bygger på civilrättens systematik och begreppsbildning. Kommittén har också erinrat (s 87) om ett uttalande av företagsskatteberedningen (SOU 1977: 86 s 282), enligt vilket man i de fall, begreppet koncern inte givits en egen betydelse inom skatterätten, i regel får falla tillbaka på den koncerndefinition som används i aktiebolagslagen.

Även om kammarrätten – såsom angivits i dess remissvar på bolagskommitténs delbetänkande Nya bolagsregler m. m. – delar den principiella synen på samspelet mellan civil- och skatterätt, har väl företagsskatteberedningens uttalande numera förlorat något av sin betydelse. Sålunda har föredragande statsrådet i propositionen (1978/79: 210) med förslag till ändrad företagsbeskattning betonat (s 165), att det inte är nödvändigt att beskattningsreglerna bringas i överensstämmelse med de civilrättsliga reglerna, eftersom reglerna om avdrag för koncernbidrag och aktiebolagens koncernregler tillgodoser delvis olika ändamål och intressen. Detta uttalades visserligen inte med tanke på reglerna om dolda vinstöverföringar och internvinstreservering, men bör likväl beträffande 50/50-bolagen anses ha relevans.

Emellertid anges i nyssnämnda proposition samtidigt att det kan finnas anledning ånyo pröva frågan om det skatterättsliga koncernbegreppets utformning, sedan bolagskommittén prövat motsvarande fråga för aktiebolagsrättens del. Enligt vad kammarrätten under hand inhämtat från budgetdepartementet planeras också fortsatt utredningsarbete beträffande dubbel- och kedjebeskattning och koncernbeskattning, något som för övrigt förutskickas i propositionen (s 183). Utredningsarbetet måste komma att belysa 50/50-bolagens ställning inom skatterätten.

Kammarrätten finner sig därför inte böra i detta sammanhang vidare uttala sig angående koncernbegreppet i skatterätten.

Bankinspektionen: Att det civilrättsliga koncernbegreppet får visst genomslag i skatterätten finner inspektionen naturligt.

RSV: RSV delar kommitténs uppfattning att det allmänt sett är önskvärt att koncernbegreppet i skattelagstiftningen anpassas till det civilrättsliga koncernbegreppet.

I de fall koncernbegreppet förekommer i skatterätten utan att definieras hänvisar kommittén till att företagsskatteberedningen (SOU 1977: 86 s. 282) menar att man i dessa fall torde få falla tillbaka på den koncerndefinition som används i ABL. Begreppet dotterbolag används utan närmare precisering på skatterättens område bl. a. då det gäller bestämmelserna om överlåtelse av aktier mellan företag i samma koncern, dolda vinstöverföringar och internvinstreservering. Anpassning av det skatterättsliga koncernbegreppet till den föreslagna definitionen av koncernbolag i ABL skulle således innebära att reglerna för koncernbolag inte skulle bli tillämpliga på 50/50-bolag i de områden av skatterätten där koncernbegreppet används utan närmare definition.

Krav på ett mera kvalificerat koncernförhållande än enligt reglerna i ABL gäller inom skatterätten bl. a. för rätt till öppna koncernbidrag och i fondlagstiftningen. Företagsskatteberedningen föreslog (a.a.s. 580) bl. a. att undantag från skatteplikt för realisationsvinst enligt 35 § 3 mom. sjätte stycket kommunalskattelagen, dvs. vid överlåtelse av organisationsaktier från ett företag till ett annat företag inom samma koncern, skulle gälla enbart vid koncernförhållanden där det inbördes aktieinnehavet var så stort att tvångsinlösen enligt ABL kunde ske. Kommittén synes i betänkandet på sid. 87 förutsätta att företagsskatteberedningens förslag genomförs. Detta förslag har emellertid ännu ej föranlett lagändring. I prop. 1978/79: 210, Ändrad företagsbeskattning s 177 anför föredraganden.

"Bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning vid aktieöverlåtelser mellan koncernföretag har nära samband med övriga koncernbeskattningsregler och även med t. ex. kedjebeskattningsreglerna. Som jag har nämnt i det föregående bör dessa regelsystem ses över. Det finns anledning att då

från olika synpunkter pröva bl. a. frågan om hur aktieöverlåtelser mellan koncernföretag skall behandlas. Jag vill också erinra om att en kommitté nyligen har tillsatts för att se över reglerna för aktievinstbeskattning m. m. (Dir 1979: 27). Även i det arbetet finns det anledning att beakta den här aktuella frågan. Enligt min mening bör man inte föregripa resultatet av det fortsatta utredningsarbetet genom att nu genomföra beredningens förslag om begränsning av uppskovsreglernas tillämpningsområde".

Fortfarande gäller alltså att undantag från skatteplikt för realisationsvinst kan medges vid överlåtelse av aktier från ett koncernbolag till ett 50/50-bolag. Beträffande reglerna om dolda vinstöverföringar och internvinstreservering har kommittén inte tagit bestämd ståndpunkt till frågan om 50/50-bolag bör anses som koncernbolag vid tillämpning av nämnda regler men anför ett flertal skäl som talar mot att 50/50-bolag innefattas i koncernbegreppet. RSV delar kommitténs uppfattning att det finns goda skäl som talar för att 50/50-bolag ej skall betraktas som koncernbolag på nämnda områden av skatterätten. Frågan om koncernbeskattningen kommer emellertid att utredas vidare varför ett bestämt ställningstagande till 50/50-bolagens behandling i skatterättsligt hänseende bör avvakta resultatet av den avvisade utredningen.

SHIO-Familjeföretagen: Det är angeläget att en prövning av frågan om omfattningen av det skatterättsliga koncernbegreppet kommer till stånd så snart som möjligt.

2.4 Övrigt

Bankinspektionen: När det gäller banklagarna är dessa som utredningen anmärker föremål för särskild översyn. Inspektionen vill emellertid redan nu uttala att den ser det som en fördel om samma koncernbegrepp tillämpas inom banksektorn.

RRV: RRV vill också för kännedom peka på vissa förhållanden inom affärsverksområdet. Koncernliknande förhållanden förekommer i viss utsträckning inom affärsverkens verksamhetsområde. Såväl av affärsverken helägda dotterbolag som 50/50-bolag och andra associationsformer förekommer. RRV skall enligt riksdagens beslut (prop 1976/77: 130, FiU 1977/78: 2, rskr 1977/78: 19) ang modernisering av det statliga budgetsystemet vid sidan av sin förvaltningsrevision ansvara för att revision av affärsverkens redovisning och bokslutshandlingar kommer till stånd av samma karaktär som den som sker i aktiebolag. Regeringen har därför uppdragit åt verket att utreda och lämna förslag till utformning av en extern och löpande granskning av affärsverkens redovisning och bokslutshandlingar. Uppdraget har avrapporterats till budgetdepartementet i januari 1979 (RRV dnr 1978: 131). RRV betonar i rapporten betydelsen av koncernrevision i staten och framhåller bl. a., att först när de revisorer som ansvarar för revisionen av resp. affärsverk har full insyn även i ovannämnda bolag föreligger förutsättningar för en tillfredsställande revision av affärsverkens koncernverksamhet, innefattande revision av dels förekommande transaktioner mellan affärsverket och det förvaltade företaget, dels i förekommande fall upprättad koncernredovisning.

LRF: LRF vill tillägga att en koncerndefinition föreslås införas i lagen om ekonomiska föreningar. I bolagskommitténs betänkande hänvisas till det förslaget (DsJu 1979: 14) och i DsJu 1979: 14 hänvisas till bolagskommitténs betänkande. Koncernfrågan för de ekonomiska föreningarna får inte sin lösning på någondera hållet och det får antas att departementet skall

göra en sammanvägning av remissyttrandena i de båda ärendena. LRF vill här allmänt hänvisa till sitt yttrande över DsJu 1979: 14.

Svenska Bankföreningen: Enligt direktiven för banklagsutredningen har utredningen bl. a. att göra en översyn av banklagstiftningen i syfte att anpassa denna till den nya aktiebolagslagen. Bankföreningen förutsätter, att en ändring av koncernbegreppet i aktiebolagslagen enligt kommitténs förslag beaktas även vid översynen av banklagstiftningen.

Svenska Revisorsamfundet SRS: Samfundet är vidare ense med kommittén om att koncerndefinitionen inte heller i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner bör omfatta 50/50-bolag.

3 Intresseföretag

Kammarrätten i Stockholm: Kammarrätten ansluter sig till de av kommittén föreslagna formerna för en normering av redovisningen för intresseföretagsinnehav.

Bokföringsnämnden: BFN har inget att erinra mot den av bolagskommittén föreslagna definitionen av intresseföretag. BFN instämmer med bolagskommittén i att riktlinjer bör ges för hur redovisningen för intresseandelar bör utformas. Den skiss för redovisning av intresseandelar, som presenteras i betänkandet, bör kunna ligga till grund för utveckling av praxis i företagens årsredovisning. BFN kommer att följa utvecklingen av redovisningspraxis i Sverige och utlandet och i mån av behov utfärda nödvändiga riktlinjer till ledning för företag, revisorer och andra intressenter.

Bankinspektionen: Utredningens definition av intresseföretag kan inspektionen ansluta sig till liksom till de förslag till riktlinjer som utredningen lämnar i avsnitt 7.6. Inspektionen vill dock understryka vikten av att kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen inte får medföra en sänkt informationsstandard genom att årsredovisningen försenas i avvaktan på upplysningar som är utan någon reell betydelse.

När det gäller formerna för normering får inspektionen erinra om det ansvar för god redovisningssed inom tillsynsområdet som inspektionen självständigt har vid sidan av bokföringsnämnden.

Kommerskollegium: Kollegiet känner viss tveksamhet inför kommitténs mening att redovisningen av innehav av s. k. intresseföretag inte bör föranleda någon lagstiftningsåtgärd. Frånvaro av eller otillräcklig redovisning av ett företags eller en koncerns innehav av intresseföretag skulle i vissa fall kunna ge en fullständigt skev bild av företagets eller koncernens förhållanden. Här kan bara erinras om vissa under senare år aktuella företagsbildningar.

Aktiebolagslagens redovisningskapitel torde syfta till att – om än ej i detalj – täcka samtliga de huvudkrav som kan ställas på den offentliga årsredovisningen. Med tanke på den ibland stora betydelsen av en tillräcklig redovisning av intresseföretagsinnehav vill kollegiet därför ifrågasätta om det ej vore berättigat att i aktiebolagslagens redovisningskapitel och motsvarande lagstiftning inta en definition av begreppet intresseföretag och ett (ännu) allmänt hållet krav på redovisning av sådana företagsinnehav.

FAR: FAR delar kommitténs bedömning att den föreslagna formen för redovisning av intresseföretag f. n. är en lämplig lösning. FAR avser att utarbeta en rekommendation i ämnet. Den vidare utvecklingen i svensk

och internationell praxis får följas noga. Visar det sig sedermera att någon form av equity accounting vinner allmän tillämpning i internationell praxis, får ändring av bokföringslagen aktualiseras.

Svenska Handelskammarförbundet med instämmande av *Skånes Handelskammare, Stockholms Handelskammare* samt *Västernorrlands och Jämtlands läns Handelskammare:* Vad beträffar förslaget till riktlinjer för redovisning av intresseföretag föranleder detta ingen erinran.

LO och Svenska Fabriksarbetareförbundet: Bokföringsnämnden bör uttryckligen ges i uppdrag att utforma redovisnings- och informationsregler för 50/50-bolag och intresseföretag.

Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund: Kommittén behandlar i sjunde kapitlet i betänkandet redovisningsproblem med intresseföretag. I internationell redovisning förekommer två metoder för redovisning av aktier och andelar i intresseföretag. Den ena metoden brukar enligt svensk terminologi kallas anskaffningskostnadsmetoden medan den andra är mest känd under beteckningen the equity method eller kapitalandelsmetoden. På basis av den genomgång, som kommittén gjort av svensk praxis har kommittén angivit riktlinjerna för en lämplig normering av redovisningen för intresseföretagsinnehav. Kommittén har emellertid ej ansett det befogat att nu i detalj i lag reglera detta område utan föreslår att den vidare utvecklingen bör följas av den statliga bokföringsnämnden, som i mån av behov får utfärda erforderlig rekommendation på området. På en punkt har dock kommittén intagit en mer bestämd uppfattning. Kommittén anser att nackdelarna med kapitalandelsmetoden är så stora, åtminstone i nuvarande läge, att denna inte erbjuder en lämplig lösning av redovisningsfrågorna rörande intresseföretagen.

Organisationerna kan såtillvida dela kommitténs uppfattning att det vore olämpligt att ensidigt förorda att redovisning av aktier och andelar i intresseföretag skall ske enligt kapitalandelsmetoden. Organisationerna kan vidare dela de av kommittén angivna riktlinjerna för en normering av redovisningen av intresseföretagsinnehav. På nedan anförda skäl vill dock organisationerna bestämt motsätta sig kommitténs kategoriska avståndstagande från en tillämpning av kapitalandelsmetoden.

Kommitténs redogörelse i betänkandet för equity method eller kapitalandelsmetoden synes i huvudsak behandla metodens användning avseende ägarföretagets årsredovisning och metodens i dessa fall förenlighet med bokföringslagen. Ostridigt är emellertid att en tillämpning av kapitalandelsmetoden i ägarföretagets årsredovisning är i strid med gällande bokföringslag, eftersom metoden förutsätter att bokförda värdet av aktier och andelar skall kunna höjas på ett sätt som strider mot bokföringslagens förbud mot uppskrivning av anläggningstillgångar.

Enligt organisationernas uppfattning är detta emellertid av underordnad betydelse. Av väsentligt större praktisk betydelse är däremot användandet av kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. Huruvida metodens användning i sådana sammanhang står i strid med gällande lagstiftning på området har kommittén över huvud taget inte berört. Enligt organisationernas uppfattning kan dock aktiebolagslagen inte tolkas så att den skulle anses innebära ett förbud mot tillämpning av kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. Vad som ytterst begränsar metodens användning är sålunda huruvida den kan sägas stå i strid med god redovisningssed. Detta torde dock inte var fallet.

Lagens val att hänvisa till god redovisningssed har gjorts i syfte att inte hindra en utveckling på frivillig väg. I och för sig kan en normering på

området framstå som önskvärd. Det är dock av yttersta vikt att denna normbildning i förevarande fall men även i övrigt inte innebär ett fjärmande från internationell redovisningspraxis.

En avvikelse från internationell praxis kan för svenska internationella bolag medföra uppenbara nackdelar. Såvitt avser dotterbolag inom länder där från moderbolaget skilda redovisningsprinciper tillämpas innebär detta att dessa bolags bokslut måste omarbetas till svenska regler vid konsolidering. Skall återigen det svenska moderbolaget emittera aktier på utländsk börs eller anlita den utländska kapitalmarknaden kan ånyo krävas att koncernens bokslut ändras så att det följer internationellt gällande principer. Särskilt det sistnämnda förhållandet har även avseende på tillämpliga redovisningsregler för intressebolag i koncernredovisningen. Det förtjänar därför att i detta sammanhang framhållas att för internationellt verksamma svenska företag torde intressebolagsförhållanden komma att öka i antal. Både för att nå slagkraftig storlek, för att få till stånd teknologiutbyte och för att få riskspridning på investeringarna spelar samarbete i samband med mer omfattande och komplicerade projekt i gemensamma bolag sålunda en allt större roll. Majoritetsägande kan också på grund av enskilda länders etableringslagstiftning vara omöjligt att uppnå. På detta senare förhållande utgör Mexico ett under senare tid uppmärksammat exempel.

Kommittén anför att den internationella inställningen till användandet av kapitalandelsmetoden i intresseföretagsförhållanden är splittrad och hänvisar i detta sammahang till EG:s fjärde direktiv. Den påstådda splittringen torde dock kunna förklaras med att nämnda direktiv tar sikte på enskilt företags redovisning. Någon motsvarande splittring torde inte vara för handen såvitt avser koncernredovisning. I förslag till ett sjunde bolagsdirektiv, i vilket uppställs regler för koncernredovisning, föreskrives i artikel 17 detaljerat hur andelar i intressebolag skall redovisas och de där angivna principerna synes helt ansluta sig till kapitalandelsmetoden. Ytterligare exempel på kapitalandelsmetodens tillämpning internationellt kan anföras. Det kan därför enligt organisationernas mening – tvärtemot vad kommittén funnit – hävdas att kapitalandelsmetoden internationellt torde vara eller komma att bli den förhärskande metoden såvitt avser koncernredovisning. För fullständighetens skull kan även nämnas att artikel 18 i sist nämnda direktiv även lämnar möjligheten öppen att tillämpa den s. k. klyvningsmetoden.

Mot bakgrund av det ovan sagda förordar organisationerna att även möjligheten att redovisa intresseföretagsinnehav genom tillämpning av kapitalandelsmetoden – såvitt avser koncernredovisning – lämnas öppen.

Svenska Sparbanksföreningen: Sparbanksföreningen har inga erinringar mot kommitténs överväganden och förslag till riktlinjer för redovisning av innehav av aktier eller andelar i intresseföretag.

Sveriges advokatsamfund: Samfundet instämmer med kommittén att 50/50-bolagen bör omfattas av ett särskilt bolagsrättsligt begrepp och anser att termen intresseföretag är ändamålsenlig. Samfundet tillstyrker även den av kommittén föreslagna definitionen av intresseföretag.

SIHO-Familjeföretagen: I likhet med kommittén anser vi att principerna för redovisning av andelar i intresseföretag inte bör regleras lagstiftningsvägen. Utvecklingen på detta område bör i stället överlåtas åt praxis såsom denna kommer att utvecklas inom ramen för begreppet god redovisningssed.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund: Vi har inte något att erinra mot kommitténs definition av begreppet intresseföretag. – – – Vi instämmer i kommitténs förslag att den fortsatta utvecklingen beträffande intresseföretagen bör följas av bokföringsnämnden och att denna får i uppdrag att lämna erforderliga rekommendationer på området.

Bilaga 7

REVISORS VERKSAMHET

BRÅ PM 1978: 2

Förord

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) har av regeringen i december 1977 fått i uppdrag att göra en översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Rådet har i enlighet med uppdraget för översynsarbetet bildat en styrgrupp och tre arbetsgrupper.

Styrgruppen består av rikspolischefen Holger Romander, ordförande, riksdagsledamoten Barbro Engman-Nordin, rättschefen Per Jermsten, riksdagsledamoten Stig Josefson, avdelningschefen Kurt Sjöström, kanslichefen Karin Westerberg och riksdagsledamoten Håkan Winberg. Gruppens sekreterare är hovrättsfiskalen Sten Heckscher.

Den tredje arbetsgruppen består av generaldirektören Sten Walberg, ordförande, auktoriserade revisorn Bengt Bångstad, hovrättsassessorn Jan Bökmark, rättschefen Kurt Malmgren, departementsrådet Sven Norberg och advokaten Lennart Reuterwall. Gruppens sekreterare är hovrättsfiskalen Göran Rosenberg.

Arbetsgruppen har i denna promemoria utarbetat vissa förslag och rekommendationer rörande revisors verksamhet. Styrgruppen har anslutit sig till arbetsgruppens förslag och rekommendationer. På en punkt har dock ledamöterna Engman-Nordin och Winberg avgett reservationer.

Stockholm i oktober 1978

Innehåll

Sammanfattning ....
Författningsförslag ....
1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385) ....
2 Förslag till förordning om ändring i aktiebolagsförordningen (1975: 1387) ....
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1975: 86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor .
4 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer ....

1 Inledning ....
2 Allmänt om revisorsområdet
2.1 Revisors verksamhet
2.1.1 Revision
2.1.2 Övrig verksamhet ....
2.2 Revisorskåren ....
2.2.1 Olika kategorier av revisorer ....
2.2.2 Olika organisationer ....
2.3 Kommerskollegiums tillsynsverksamhet ....
2.4 Något om normerna på revisorsområdet ....
3 Överväganden ....
3.1 Allmänt ....
3.2 Revisors kompetens ....
3.3 Registrering av revisor ....
3.4 Beteckning på revisors verksamhet
3.5 Revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet ....
3.6 Kommerskollegiums tillsynsverksamhet ....
3.7 Etiska regler ....
Reservationer
Bilagor
1 Fall från kommerskollegiums tillsynsverksamhet enligt revisorsförordningen ....
2 FAR:s regler för god revisorssed ....
3 SRS' etiska och kollegiala regler ....
4 SRF:s regler om god sed ....

Sammanfattning

Revisors verksamhet utgör ett av de områden som arbetsgrupper har att behandla i samband med översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Detta område är av intresse ur två skilda aspekter. Det har nämligen i den allmänna debatten å ena sidan gjorts gällande att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet. Å andra sidan har diskuterats hur revisor genom sin verksamhet kan förebygga och motverka sådan brottslighet i företag.

Arbetsgruppen har gått igenom visst material, som legat till grund för påståenden om revisorers medverkan i ekonomisk brottslighet. Enligt vad gruppen kunnat finna har de långtgående påståenden som framförts inte varit grundade. Gruppen har därför inriktat sig på att från mera allmänna utgångspunkter undersöka möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet genom att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. Gruppen lägger fram förslag som dels är ägnade att stärka revisorernas ställning i olika avseenden, dels utvidgar tillsynen över revisorerna och dels innebär en komplettering av de etikregler som revisorsorganisationerna antagit.

Arbetsgruppen *föreslår*

- att det i aktiebolagsregistret skall intas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare.
- att det i lagstiftningen införs en regel av innebörd att andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag ej får i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord.
- att bestämmelserna om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet omarbetas. Den nuvarande bestämmelsen i 10 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen (1975: 1385) om revisors tystnadsplikt gentemot enskilda aktieägare eller utomstående bör omarbetas efter mönster av banksekretessen. Det medför enligt gruppen en mer flexibel tillämpning genom att revisor ej i oträngt mål får yppa något om bolagets angelägenheter. Av lagen bör vidare uttryckligen framgå att revisor har en ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare.

Arbetsgruppen *rekommenderar*

- att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag.
- att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisorsområdet.
- att revisorsorganisationerna kompletterar sina etiska regler med uttalanden av följande innebörd:

– Revisor har, på grund av den ställning som i fråga om revision getts honom i lagstiftningen, plikter även mot allmänheten och det allmänna.

– Revisor skall, inom ramen för sitt revisionsuppdrag, verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt, tar hänsyn till aktieägare, borgenärer, anställda och övriga intressenter samt även i övrigt iakttar god affärssed.

– Revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag, vare sig förfarandet riktar sig mot en enskild eller mot det allmänna, och inte heller aktivt medverka i förberedelser som enligt vad revisorn vet eller har grundad anledning anta syftar till sådana handlingar. Vad nu sagts skall icke utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Det medför ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385)

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (1975: 1385) dels att 10 kap. 2 och 13 §§ skall ha nedan angivna lydelse, dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 10 kap. 15 §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
10 kap.	
2 §	
Revisor skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Den som är omyndig eller i konkurs kan ej vara revisor.	
Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.	
Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel likställes auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara i auktoriserat revisionsbolag auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i *4 och 12 §§* tillämpas på den huvudansvarige.	Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel likställes auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till styrelsen för det bolag som revisionen avser anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara i auktoriserat revisionsbolag auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i *4, 12 och 15 §§* tillämpas på den huvudansvarige.
Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderbolagets revisorer.	
10 kap.	
13 §	
Revisor får ej till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, *om det kan lända till förfång för bolaget.*	Revisor får ej *i oträngt mål* till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag.
Revisorn är skyldig att till bolags-	Revisorn är skyldig att till bolags-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
stämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget.	stämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget. *Revisorn är vidare skyldig att lämna medrevisor, granskare som avses i 14 §, ny revisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter.*
	10 kap.
	15 §
	För registrering skall bolaget anmäla vem som utsetts till revisor. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 8 kap. 15 § om anmälan för registrering av bolagets ställföreträdare.

Denna lag träder i kraft den

2 Förslag till

Förordning om ändring i aktiebolagsförordningen (1975: 1387)

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagsförordningen (1975: 1387) dels att 2 och 3 §§ skall ha nedan angivna lydelse, dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 18 §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Registrering av aktiebolag
	2 §
Anmälan för registrering enligt 2 kap. 9 § aktiebolagslagen (1975: 1385) av bolag skall ange	
1. bolagets postadress,	
2. fullständigt namn, personnummer, medborgarskap och hemvist beträffande stiftarna och, om handelsbolag är stiftare, varje obegränsat ansvarig bolagsman,	
3. fullständigt namn, personnummer, medborgarskap, hemvist och postadress beträffande styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör och firmatecknare,	3. fullständigt namn, personnummer, medborgarskap, hemvist och postadress beträffande styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör och firmatecknare *samt fullständigt namn, personnummer och postadress beträffande revisor,*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

4. hur bolagets firma tecknas,

5. det sammanlagda nominella beloppet av tecknade och tilldelade aktier efter avdrag för aktier som har förklarats förverkade och ej övertagits av annan (bolagets aktiekapital),

6. det belopp som har betalats med pengar eller apportegendom,

7. apportegendomens beskaffenhet.

Anmälningen skall innehålla försäkran att stiftarna och *de i första stycket 3 angivna personerna* är myndiga och ej i konkurs samt att bolagets revisorer uppfyller de i 10 kap. 2 och 3 §§ aktiebolagslagen angivna behörighetskraven.	Anmälningen skall innehålla försäkran att stiftarna och *bolagets ställföreträdare* är myndiga och ej i konkurs samt att bolagets revisorer uppfyller de i 10 kap. 2 och 3 §§ aktiebolagslagen angivna behörighetskraven.

3 §

Vid anmälan som avses i 2 § skall ges in

1. huvudskrift och avskrift av stiftelseurkunden och avtal enligt 2 kap. 3 § fjärde stycket aktiebolagslagen (1975: 1385), som ej har tagits in i stiftelseurkunden, samt avskrift av balans- och resultaträkningar som anges i samma stycke,

2. huvudskrift och avskrift av teckningslistor på vilka aktieteckning har skett,

3. avskrift av protokollet vid konstituerande stämman,

4. två exemplar av den bolagsordning som har antagits vid den konstituerande stämman,

5. avskrift av protokoll eller annan handling som bestyrker val av styrelseledamot *eller styrelsesuppleant*, om denne ej har valts på den konstituerande stämman,	5. avskrift av protokoll eller annan handling som bestyrker val av styrelseledamot, *styrelsesuppleant eller revisor*, om denne ej har valts på den konstituerande stämman,

6. avskrift av protokoll från styrelsesammanträde som visar vem som har utsetts till verkställande direktör, vice verkställande direktör och firmatecknare samt hur bolagets firma tecknas,

7. bevis om tillstånd enligt 2 kap. 1 §, 8 kap. 4 § eller 10 kap. 2 § aktiebolagslagen,

8. handling på vilken varje styrelseledamot, styrelsesuppleant, verkställande direktör, vice verkställande direktör och firmatecknare har skrivit sin av vittnen styrkta namnteckning, om detta ej har skett på själva anmälningshandlingen,

9. intyg från bankinstitut om det belopp som har satts in på särskild räkning hos institutet såsom betalning för bolagets aktier med uppgift om när uttag från räkningen först har skett,

10. intyg från auktoriserad eller godkänd revisor om att all apportegendom har tillförts bolaget, att egendomen i stiftelseurkunden ej har åsatts högre värde än det verkliga värdet för bolaget och att egendomen är eller kan antagas bli till nytta för bolagets verksamhet.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	Revision
	18 §
	Vid anmälan för registrering enligt 10 kap. 15 § aktiebolagslagen (1975: 1385) av bolagets revisor äger 2 § första stycket 3 och andra stycket motsvarande tillämpning.
	Avser anmälningen ej endast ändring av postadress äger 3 § 5 motsvarande tillämpning.

Denna förordning träder i kraft den

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1975: 86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor

Härigenom föreskrivs att lagen (1975: 86) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Regeringen eller förvaltningsmyndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor. Därvid får föreskrivas avgift för ansökan.	Regeringen eller förvaltningsmyndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor. Därvid får föreskrivas avgift för ansökan.
	Föreskrift får också meddelas om förbud för andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag att i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord.

Denna lag träder i kraft den

4 Förslag till

Förordning om ändring i förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer

Härigenom föreskrivs att i förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer skall införas en ny paragraf, 31 §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	31 §
	Andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag får ej i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord. Den som bryter häremot, dömes till böter.

Denna förordning träder i kraft den

1 Inledning

Den tredje arbetsgruppen har att behandla normer som reglerar verksamheter av mer indirekt betydelse för de företeelser översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet tar sikte på. Dessa verksamheter styrs av preciserade regler som anger rättigheter och skyldigheter för funktionärer och andra men i stor utsträckning också av normer av etisk karaktär. Det är fråga om normer med eller utan förankring i lagstiftning på olika områden. Ett exempel på detta är yrkesetiska normer.

Arbetsgruppen, som sålunda riktar sin uppmärksamhet på bl. a. vissa yrkesgruppers verksamhet, har i ett inledningsskede diskuterat revisors verksamhet. Därvid har gruppen funnit det väsentligt att kunna identifiera och precisera vilka problem som bör behandlas i detta sammanhang. Gruppen har sålunda till en början försökt kartlägga vilka normer som faktiskt gäller på revisorsområdet. Detta kartläggningsarbete har gett upphov till diskussioner inom gruppen och lett till vissa förslag och rekommendationer rörande revisors verksamhet, vilka redovisas i denna promemoria. Under arbetets gång har gruppen inhämtat synpunkter från företrädare för kommerskollegium, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS.

2 Allmänt om revisorsområdet

2.1 Revisors verksamhet

2.1.1 Revision

Den verksamhet som i första hand förknippas med revisorns yrkesroll är revision. Begreppet revision kan dock knappast sägas vara entydigt. Tvärtom har det inom revisorskåren och i samhället i övrigt allt intensivare kommit att diskuteras vad revision bör innebära. Man torde emellertid kunna säga att en revision utgör en granskning i efterhand och i vissa avseenden även en löpande granskning av väsentligheterna i en verksamhets räkenskaper och ekonomiska förvaltning; att göra en klar åtskillnad mellan dessa granskningsområden är dock knappast möjligt.

Det finns två olika former av revision, nämligen intern och extern revision. Med intern revision menas att en verksamhets räkenskaper och ekonomiska förvaltning är underkastad löpande granskning av ett organ inom verksamheten. En intern revisor i ett företag ingår således i företagets organisation och utgör en del av dess interna kontrollsystem. Ofta är den interne revisorn anställd i det företag där han utövar sin kontrollverksamhet. Den interne revisorn har alltså inte någon helt fri och oberoende ställning gentemot företagsledningen, som är dennes uppdragsgivare. En extern revisor, däremot, är fristående gentemot företaget och har sin kontrollfunktion riktad mot dess ledning. I sin granskningsverksamhet har den externe revisorn att taga hänsyn till olika intressenter, t. ex. aktieägare och borgenärer. Den interne revisorns verksamhet inverkar emellertid i hög grad på den externe revisorns granskning av företagets interna kontroll. Det är sålunda en viktig fråga i vad mån förekomsten av intern revision kan frita den externe revisorn från skyldighet att själv förvissa sig om tillförlitligheten hos företagets egna kontrollanordningar.

Den lagstiftning som reglerar skyldigheten att ha revisor tar sikte på den externe revisorns verksamhet. Regler om revision finns i den associationsrättsliga lagstiftningen. Revisionsplikt åvilar i huvudsak endast aktiebolag, ekonomiska föreningar samt bank- och försäkringsrörelser. Det är således – i vårt fall f. n. – inte nödvändigt att utse revisor i t. ex. handelsbolag eller kommanditbolag. Detsamma gäller för enskilda näringsidkare. Revisionsplikt åvilar ej heller ideella föreningar och stiftelser; det är dock inte ovanligt att revisor utses i sådan verksamhet. För revision av statliga eller kommunala organs verksamhet gäller särskilda regler.

Aktiebolagslagen (1975: 1385) innehåller i huvudsak följande regler om revision i aktiebolag. Det är bolagsstämman som väljer revisor. Skall flera revisorer utses kan emellertid i bolagsordningen bestämmas att någon eller några av dem skall utses i annan ordning. Revisorns uppdrag gäller för den tid som anges i bolagsordningen. En minoritet av aktieägare kan begära att länsstyrelsen skall utse ytterligare en revisor att delta i revisionen jämte övriga revisorer. Mandatperioden för en av länsstyrelsen på detta sätt utsedd revisor – minoritetsrevisor – utgår vid den ordinarie bolagsstämman under nästföljande räkenskapsår. Vissa allmänna krav uppställs beträffande revisors kvalifikationer. Bl. a. gäller att revisor inte får vara omyndig eller försatt i konkurs. Vidare skall revisor ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som fordras för uppdragets fullgörande. Till revisor kan också utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Dessa bolag är likställda med auktoriserade resp. godkända revisorer (se avsnitt 2.2.1 nedan). Uppgår bolagets bundna egna kapital till minst en miljon kr. skall minst en av revisorerna vara auktoriserad eller godkänd revisor; i vissa större bolag måste dock minst en av revisorerna vara auktoriserad. I andra bolag kan en minoritet av aktieägare genomdriva att auktoriserad eller godkänd revisor utses. För revisor gäller vidare vissa jävsregler som syftar till att garantera hans oberoende. Bl. a. gäller att den som är anställd i bolaget eller intar en beroendeställning till detta inte får vara revisor. Detsamma gäller den som är anställd i företag som brukar biträda bolaget med bokföringen. Om bolaget ej har behörig revisor kan länsstyrelsen på anmälan förordna sådan i vissa angivna fall. Revisor skall granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning (s. k. förvaltningsrevision). För varje räkenskapsår skall revisorerna avge en revisionsberättelse till bolagsstämman. I denna berättelse skall anges bl. a. om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid mot aktiebolagslagen eller bolagsordningen. För revisor gäller vidare vissa regler om tystnadsplikt och upplysningsskyldighet. Slutligen bör nämnas att revisor som vid fullgörande av sitt uppdrag skadat bolaget kan åläggas skadeståndsskyldighet.

Vad som innefattas i ett revisionsuppdrag är ingalunda höjt över diskussion. De formella kraven framgår av lagstiftningen. Mer preciserade normer utbildas inom revisorskåren. De rekommendationer i revisionsfrågor som utfärdats av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR är ett uttryck för detta (se avsnitt 2.4 nedan).

2.1.2 Övrig verksamhet

I samband med revisionsuppdrag åt företag – om man endast ser till vad dessa uppdrag omfattar rent formellt – inträffar det ej sällan att revisorn får biträda med viss rådgivning, t. ex. beträffande företagets bokslut och skatteplanering. Denna verksamhet kan röra såväl enstaka detaljer som policyfrågor.

Det förekommer också att revisorn vid sidan av det egentliga revisionsuppdraget får tilläggsuppdrag som konsult åt företaget i olika frågor. Det är inte heller ovanligt att revisorn åtar sig konsultuppdrag åt företag där han inte har något revisionsuppdrag. I det sistnämnda fallet kan uppdragen jämställas med sådana som ges åt olika slags företagskonsulter. Exempel på den nu nämnda konsultverksamheten är följande:

- Skattefrågor av olika slag och komplexitet (det rör sig här oftast om allmän rådgivning eller om biträde med upprättande av företags självdeklaration; hit kan också räknas uppdrag som biträde i skattemål)
- Uppdrag att lägga om redovisningen
- Konsultation vid bildande av företag och vid övergång till ny företagsform (det kan gälla t. ex. skatte- och redovisningsproblem och ofta sker samarbete med advokat i dessa frågor)
- Fusionsrådgivning (som kan sträcka sig från allmänna råd till deltagande i förhandlingar mellan de aktuella företagen)
- Rådgivning vid köp och försäljning av företag (denna verksamhet består främst av skatte- och värderingsfrågor)
- Värderingsfrågor i anslutning till utlösen av aktieägare
- Rådgivning vid förvärv av tillgångar
- Rådgivning vid förändring av en verksamhets inriktning (det kan vara fråga om t. ex. problem som rör olönsamhet och rekonstruktion av företag)
- Sakkunniguppdrag (hit kan räknas uppdrag i rättegång och skiljeförfarande samt uppdrag som arbetstagarkonsult)
- Försäkringsrådgivning (ofta gäller det här skattefrågor och frågor om hela pensionssystem)
- Organisationsutredningar (som rör frågor om t. ex. flödesscheman, ansvarsområden och personalorganisation)
- Bouppteckning/boutredning (förekommer relativt sällan och oftast hos mindre byråer)

Till denna konsultverksamhet kan också räknas rena redovisningsuppdrag.

I vilken utsträckning det förekommer att revisor i sin verksamhet åtar sig konsultuppdrag av det slag som nu nämnts är svårt att säga. Svaret på denna fråga är i hög grad beroende av vilken typ av revisor – dennes kompetens samt storleken på och inriktningen av dennes verksamhet – man avser.

Att det är normalt att revisor åtar sig konsultuppdrag – vid sidan av egentliga revisionsuppdrag – framgår av auktorisationsutredningens betänkande (Ds H 1971: 3) Formerna för auktorisation av revisorer m. m. (s. 116), där det sägs att med revisionsverksamhet bör förstås "revision, redovisning, organisation samt därmed sammanhängande rådgivning, däri inbegripen skattekonsultation." I FAR:s regler för god revisorssed ("Regel 3 – Oförenlig verksamhet") sägs att "ledamot får icke ägna sig åt sådan annan verksamhet som är oförenlig med hans yrkesplikter som fristående revisor" (se *bilaga 2*). I anvisningarna till denna regel sägs vidare att "ledamot är oförhindrad att driva verksamhet som konsult inom områden där han eller hans byrå besitter kompetens, exempelvis beskattning, organisation, databehandling inom redovisningsområdet och liknande revisorsyrket närstående områden, under förutsättning att han därvid efterkommer föreningens stadgar och dessa regler för god revisorssed."

Det gällande normsystemet på revisorsområdet bygger således på att revisor i viss omfattning ägnar sig åt konsultverksamhet. Samtidigt gäller

att revisor skall vara oberoende och självständig i förhållande till det företag som revideras. Regler om revisorsjäv anger sålunda i vilka situationer det här uppstår oförenliga intressen.

2.2 Revisorskåren

2.2.1 Olika kategorier av revisorer

Revisorskåren kan knappast sägas utgöra någon homogen yrkesgrupp. Stora skillnader föreligger när det gäller revisorernas kompetens och verksamhetsinriktning. Många sysslar med revision mer eller mindre sporadiskt vid sidan av annan yrkesverksamhet. Till detta kommer en stor splittring på organisationsområdet. Åtskilliga revisorer står också utanför revisorsorganisationerna. Revisor skall enligt den lagstiftning som reglerar revisionsplikten i olika verksamhetsformer uppfylla vissa allmänna krav. Revisionsverksamhet får emellertid i Sverige i princip utövas av var och en. Titeln revisor är sålunda inte förbehållen någon särskild kategori. Endast för vissa revisionsuppdrag – t. ex. när det gäller vissa större aktiebolag – uppställs formella krav på revisorns kompetens, dvs. att revisorn skall vara auktoriserad eller godkänd.

Uppgiften att auktorisera revisorer och godkänna granskningsmän sköttes av handelskamrarna fram till år 1973. Denna verksamhet, som skapade tillgång till revisorer med dokumenterad kompetens, överfördes då till kommerskollegium. Tillsynen över kvalificerade – auktoriserade eller godkända – revisorers verksamhet utövas sålunda numera av staten.

För auktorisation eller godkännande som revisor uppställs vissa formella krav beträffande t. ex. utbildning och tidigare praktik. De närmare reglerna framgår av förordningen (1973: 221; omtryckt 1976: 825) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen) och kommerskollegiets revisorskungörelse (revisorskungörelsen; KFS 1973: 6; omtryckt 1977: 23).

Kraven är störst i fråga om auktorisation. När det gäller utbildning krävs för auktorisation att sökanden avlagt ekonomexamen eller annan likvärdig svensk examen i enlighet med kommerskollegiets närmare föreskrifter. För auktorisation krävs vidare att sökanden utövar revisionsverksamhet som yrke och att denne utövat praktisk verksamhet i revisorsyrket på tillfredsställande sätt under minst fem år. Auktoriserad revisor får inte driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Vidare gäller begränsningar i fråga om auktoriserad revisors rätt att taga anställning.

I fråga om godkännande krävs att sökanden har eftergymnasial utbildning med ekonomisk inriktning, dock ej av sådan omfattning som krävs för auktorisation. För godkännande krävs vidare bl. a. att sökanden utövar revisionsverksamhet som yrke eller fullgör likartade eller därmed sammanhängande uppgifter och att denne utövat praktisk verksamhet i revisorsyrket på tillfredsställande sätt under minst fem år. Sådana inskränkningar som gäller för auktoriserad revisors anställningsförhållanden och anknytning till affärsverksamhet gäller däremot ej för godkänd revisor.

För auktorisation eller godkännande som revisor krävs vidare att sökanden är bosatt här i riket, att han är myndig och ej i konkurs samt att han är känd för redbarhet och även i övrigt befinns lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Auktorisation eller godkännande som revisor gäller för en tid av fem år. F. n. finns ca 700 auktoriserade revisorer och drygt 1 100 godkända revisorer.

Till revisor får också, som tidigare nämnts (avsnitt 2.1.1), utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Det är här fråga om handelsbolag eller aktiebolag som i enlighet med vissa närmare angivna bestämmelser innehas av auktoriserade resp. godkända eller auktoriserade revisorer och som efter prövning av kommerskollegium erhållit auktorisation resp. godkännande. F. n. finns ett trettiotal auktoriserade och ett godkänt revisionsbolag.

Även andra yrkeskategorier än de auktoriserade eller godkända revisorerna åtar sig revisionsuppdrag. Det är sålunda tämligen vanligt förekommande att redovisningskonsulter och räkenskapsförare utför sådana uppdrag. Vid sidan av yrkesrevisorerna finns det också ett betydande antal lekmannarevisorer med skiftande kompetens. I större bolag förekommer det att lekmannarevisorer utses som ett komplement till bolagens ordinarie revisorer. Dessa lekmannarevisorer motsvarar ofta högt ställda krav på kompetens, låt vara på andra områden än revision.

2.2.2 Olika organisationer

De sammanslutningar som finns på revisorsområdet vänder sig till skilda kategorier av yrkesutövare. Följande organisationer bör nämnas.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har ca 600 medlemmar. Som förutsättning för inträde i FAR gäller enligt 4 § föreningens stadgar att sökanden

- innehar kommerskollegiets auktorisation som revisor
- utövar yrkesmässig verksamhet som auktoriserad revisor
- åtnjuter allmänt anseende för redbarhet samt bedöms komma att verka för föreningens ändamål
- förklarar sig vilja följa föreningens stadgar och regler för god revisorssed.

Svenska Revisorsamfundet SRS har ca 650 medlemmar, varav ett tjugotal är auktoriserade revisorer. Som förutsättning för inträde i SRS gäller enligt 4 § samfundets stadgar att sökanden

- är av kommerskollegium auktoriserad eller godkänd revisor
- utövar yrkesmässig verksamhet som revisor
- åtnjuter allmänt anseende för redbarhet och ansvarskänsla och även i övrigt befinns lämplig.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), som har ca 400 aktiva medlemmar, är "en sammanslutning för redovisningskonsulter och revisorer" (1 § förbundets stadgar). För att få aktivt ledamotskap i SRF gäller enligt 5 A § förbundets stadgar att sökanden

- uppnått 25 års ålder men icke överskridit 60 år
- är verksam som redovisningskonsult eller revisor
- råder över sig och sin egendom samt åtnjuter allmänt anseende för redlighet och rättskaffens vandel
- har minst fem års praktisk erfarenhet av redovisning, ekonomisk förvaltning och därmed sammanhängande verksamhet samt äger god kännedom om gällande rättsregler rörande redovisning och beskattning
- styrker sig besitta teoretiska kunskaper motsvarande vad som enligt revisorskungörelsen krävs för erhållande av godkännande som revisor.

Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund SBRF, som är "en sammanslutning av företag vilka yrkesmässigt bedriver konsultverksamhet på redovisningsområdet samt revisionsverksamhet" (1 § förbundets stadgar), har ca 200 anslutna medlemsföretag. Medlemskap i SBRF kan enligt 4 § förbundets stadgar erhållas av varje bokförings- och revisionsbyrå som

har drivit verksamhet i nuvarande form under minst tre kalenderår och har en chef med goda kunskaper i redovisnings- och skatteteknisk frågor samt ett gott allmänt anseende; om byte av chef sker skall byråns medlemskap omprövas.

2.3 Kommerskollegiums tillsynsverksamhet

Som tidigare nämnts (avsnitt 2.2.1) omfattar kommerskollegiums tillsyn på revisorsområdet de kvalificerade revisorerna. Fråga om auktorisation eller godkännande av revisor och revisionsbolag prövas sålunda enligt 1 § revisorsförordningen av kommerskollegium. Kollegiet har vidare enligt 22 § samma förordning att utöva tillsyn över auktoriserade eller godkända revisorers och revisionsbolags verksamhet. Enligt 27 § meddelas av kollegiet ytterligare föreskrifter och anvisningar för tillämpningen av förordningen.

Kollegiets tillsynsverksamhet på revisorsområdet består huvudsakligen i handläggning av ansökningsärenden om auktorisation eller godkännande, handläggning av tillsynsärenden, utvecklings- och utredningsarbete samt handläggning av övriga ärenden. Kollegiets revisorsenhet disponerar för denna verksamhet fem personer, varav två biträden. Till sitt förfogande har kollegiet också en rådgivande nämnd. Denna, som har representanter för t. ex. FAR och SRS, ger vägledning i mer principiella frågor.

Ansökningsärendena utgör en relativt stor del av verksamheten och har hittills (1978) uppgått till ca 500 om året.

Tillsynsärenden anhängiggörs genom att anmälningar inkommer eller genom att kollegiet ingriper på eget initiativ på grund av t. ex. uppgifter i pressen. Dessa ärenden, som hittills uppgått till ett tjugotal om året, kan leda till att disciplinära åtgärder vidtas mot revisor. De sanktioner som kan komma i fråga enligt revisorsförordningen är upphävande av auktorisation eller godkännande samt varning. Gör auktoriserad eller godkänd revisor uppsåtligen orätt i sin verksamhet eller förfar han eljest oredligt skall sålunda auktorisationen eller godkännandet upphävas. Är omständigheterna mildrande får i stället varning meddelas honom. Åsidosätter revisor eljest de plikter, som åvilar honom som revisor, får varning meddelas honom. Är omständigheterna synnerligen försvårande får auktorisationen eller godkännandet upphävas. Motsvarande gäller i fråga om auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Hittills har ett tiotal godkännanden och en auktorisation upphävts. Kollegiet kan vidare, även om disciplinär åtgärd inte tillgripits, göra uttalanden i principfrågor.

En sammanställning av ett antal fall från kollegiets tillsynsverksamhet enligt revisorsförordningen redovisas i *bilaga 1*. Som framgår av denna sammanställning har den form av tillsyn som kollegiet hittills utövat i många av de prövade fallen föranlett uttalanden av principiell natur. Åtskilliga ärenden har dock rört frågor av ordningskaraktär eller av eljest begränsat allmänt intresse. Kollegiet uttalade i sin verksamhetsöversikt år 1978 följande angående tillsynen över de kvalificerade revisorerna:

> Kontroll av hur enskild revisor fullgjort sin verksamhet har hittills vidtagits efter anmälan mot revisorn eller på grundval av uppgift i främst pressen. Kontrollen har därvid avsett visst förhållande i den berörde revisorns verksamhet. Regelmässigt har det visat sig vara mycket svårt eller ibland ogörligt att i efterhand helt klargöra vad som förevarit i det enskilda fallet. Ofta har också det förhållande i revisorns verksamhet

som ifrågasatts varit av "udda" natur. Kollegiets ställningstagande har i dessa fall inte varit av större allmänt principiellt intresse. Det kan således ifrågasättas om utbytet av kollegiets tillsynsutövning i denna form alltid står i rimlig proportion till de resurser verksamheten kräver. På grund härav har genomförts en försöksbetonad verksamhet med uppsökande tillsyn, varvid en enskild revisors yrkesutövning blir föremål för en allsidig genomgång som främst syftar till att tillse att inte uppenbara brister finns i revisorns verksamhet. Denna form av tillsyn har givit goda resultat i den meningen att det i flera fall kunnat konstateras att revision inte utövats på ett tillfredsställande sätt. Efter genomfört förberedelsearbete kommer kollegiet därför under året att påbörja en regelbunden tillsynsutövning av detta slag. Tillsynen kommer att utövas av enhetens tjänstemän – användande av konsulter härför har visat sig vara inte helt lyckat. Resursmässigt utrymme torde finnas för högst 10 kontroller per år. Det bör observeras att påbörjandet av denna "aktiva" tillsyn inte gör att den ovan nämnda "passiva" tillsynen kan inskränkas då denna främst baserar sig på anmälningar över vilkas antal kollegiet självfallet inte råder.

När det gäller kollegiets utvecklings- och utredningsarbete kan nämnas att kollegiet utfärdat anvisningar i fråga om revisorsjäv och nya krav på utbildning för erhållande av auktorisation eller godkännande. Vidare bedriver kollegiet i samarbete med FAR utvecklingsarbete som syftar till förslag om olika åtgärder för att stärka revisorns roll.

Övriga ärenden består av förfrågningar och framställningar om kollegiets uttalande i olika frågor. Denna verksamhet tenderar att växa.

2.4 Något om normerna på revisorsområdet

Av det tidigare sagda framgår att en revisors yrkesverksamhet kan bestå av dels revisionsuppdrag, dels olika slags konsultuppdrag. Det framgår vidare att vissa revisorer – de auktoriserade eller godkända – står under tillsyn av kommerskollegium och att det finns olika organisationer för de skilda kategorier av yrkesutövare som sysslar med revisionsverksamhet. Dessa förhållanden avspeglas självfallet i det normsystem som finns på revisorsområdet.

I fråga om lagstiftning som styr revisorns verksamhet bör främst nämnas bokföringslagens (1976: 125) regler om redovisning och aktiebolagslagens regler om revision och offentlig redovisning. Vidare kan pekas på sådan lagstiftning som inte direkt riktar sig till revisorn som funktionär men som i större eller mindre utsträckning berör dennes verksamhet, t. ex. i fråga om konsultuppdrag. Exempel på detta är skatterätt, arbetsrätt, associationsrätt och skiftande ekonomisk lagstiftning.

För auktoriserade eller godkända revisorer gäller särskilda författningsbestämmelser (revisorsförordningen och revisorskungörelsen samt de ytterligare föreskrifter och anvisningar kommerskollegium meddelar). Att dessa bestämmelser efterlevs övervakar kommerskollegium i sin tillsynsverksamhet. De disciplinära åtgärder som kollegiet kan vidta har tidigare berörts (avsnitt 2.3).

Revisor som är medlem i en viss organisation har vidare att följa de regler – t ex stadgar och särkilda yrkesetiska regler – som antagits av organisationen. Det är här fråga om normer av föreningsrättslig natur som

skiftar från organisation till organisation. Organisationernas bestämmelser om egna disciplinära åtgärder bör särskilt nämnas i detta sammanhang.

I den lagstiftning som styr revisorns verksamhet hänvisas också till vissa normer av etisk karaktär. Bokföringslagen talar sålunda om god redovisningssed medan aktiebolagslagen innehåller begreppet god revisionssed. Revisorsförordningen, som riktar sig till auktoriserade eller godkända revisorer, anknyter vidare till uttrycket god revisorssed. Vad dessa etiska normer kräver framgår inte närmare i lagstiftningen. Det har i stället i hög grad anförtrotts revisorerna själva att genom praxis precisera innehållet i normerna. Dessa etiska normer återkommer också bland de regler som antagits av revisorsorganisationerna.

I 28 § FAR:s stadgar sägs sålunda att "ledamot skall iakttaga föreningens regler för god revisorssed." Enligt FAR:s regler för god revisorssed ("Regel 4 – Yrkesutövningen") gäller vidare att ledamot är skyldig att beakta god redovisnings- och revisionssed (se *bilaga 2*). Det innebär att medlem i FAR bl. a. har att följa föreningens rekommendationer i fråga om god redovisningssed och god revisionssed.

I 26 § SRS' stadgar uttalas att ledamot skall iaktta god revisorssed och att samfundet till tolkning av detta begrepp utgett "vägledande etiska och kollegiala regler, som ledamot är skyldig att noggrant ta del av samt följa" (se *bilaga 3*). Enligt 1 § SRS' etiska och kollegiala regler åligger det ledamot "att efter bästa förmåga tillvarata sina uppdragsgivares och andra målgruppers intressen inom ramen för vad lag och god revisorssed bjuder."

Enligt 1 § SRF:s regler om god sed (se *bilaga 4*) åligger det ledamot "att efter bästa förmåga tillvarata sina uppdragsgivares och andra målgruppers intressen inom ramen för vad lag och god redovisnings- och revisorssed bjuder."

SBRF:s stadgar innehåller på denna punkt inget annat uttalande än bestämmelsen att "medlem är skyldig att i sitt arbete genom sund affärsmoral respektera förbundets strävanden och därigenom bidra till att hålla förbundets och därmed dess medlemmars anseende högt." (5 §).

3 Överväganden

3.1 Allmänt

Revisors verksamhet utgör ett av de områden som arbetsgruppen har att behandla i samband med översynen av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Detta område är av intresse ur två skilda aspekter. Det har nämligen i den allmänna debatten å ena sidan gjorts gällande att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet. A andra sidan har diskuterats hur revisor genom sin verksamhet kan förebygga och motverka sådan brottslighet i företag.

Den senare frågan sammanhänger med diskussionen om revisorns allmänna ställning och företagsrevisionens inriktning. Nya krav och förväntningar på revisorns roll i företagen har framkommit. Diskussionen rör i hög grad frågan om vilka intressen revisorn har att beakta i sin verksamhet. Inte minst har diskuterats om det bör införas offentliga revisorer i företagen. Saken har behandlats – förutom i förarbetena till aktiebolagslagen (prop. 1975: 103) – i samarbetsutredningens betänkande (SOU 1970: 41)

Företag och samhälle, prop. 1972: 116 med förslag till lag om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar, m. m., och prop. 1975/76: 166 med förslag till lag om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar, m. m.

Frågan om företagsrevisorns ställning och uppgifter har också behandlats av riksdagen vid flera tillfällen (se NU 1972: 63 och NU 1973: 47 samt LU 1974: 29, LU 1977/78: 1 och LU 1977/78: 16). Därvid har diskuterats bl. a. om samhället skall kunna utnyttja företagsrevisorerna för att bekämpa skattefusk och skatteflykt (se särskilt LU 1974: 29). Riksdagen har emellertid så sent som våren 1978 uttalat sig mot en allmän översyn av företagsrevisionen. I det sammanhanget pekade för övrigt lagutskottet i sitt av riksdagen godkända betänkande (LU 1977/78: 16 s 7) på det nu aktuella översynsarbetet inom brottsförebyggande rådet.

Arbetsgruppen vill erinra om att det genom aktiebolagslagen infördes regler beträffande revisorns verksamhet som tar sikte på de intressen som nu är i fråga. Sålunda vidgades revisorns arbetsuppgifter och rapporteringsskyldighet. Reglerna om revisorsjäv skärptes. Kvalificerad revision skall ske i fler bolag. Vidare kräver de nya bestämmelserna om redovisning att företagen lämnar en öppnare redovisning än de tidigare behövt göra. I diskussionen om revisorns roll har visserligen ställts krav på mer långtgående åtgärder. Bl. a. har föreslagits att revisor i företag skall utses av ett utomstående organ. Bred enighet synes dock råda om det angelägna i att revisorn garanteras en oberoende ställning.

Som tidigare nämnts har det i den allmänna debatten gjorts gällande att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet. Arbetsgruppen har för sin del gått igenom visst material, som legat till grund för sådana påståenden. Enligt vad gruppen kunnat finna har de långtgående påståenden som framförts inte varit grundade. Gruppen har därför inriktat sig på att från mera allmänna utgångspunkter undersöka möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet genom att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. De överväganden på revisorsområdet som redovisas i det följande bör ses mot denna bakgrund. Det är här självfallet inte fråga om en fullständig genomgång av förhållandena på detta område. Arbetsgruppen har i stället sett det som sin uppgift att på några väsentliga punkter lämna förslag som skulle kunna få effekt i kampen mot ekonomisk brottslighet.

3.2 Revisors kompetens

● Arbetsgruppen *rekommenderar* att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag.

Av det tidigare sagda (avsnitt 2.1.1 och 2.2.1) har framgått att det endast för vissa större aktiebolag uppställs särskilda krav på revisorns kompetens. De närmare bestämmelserna om detta finns i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen. I lagrummets första stycke anges sålunda i vilka fall bolag skall ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor medan det i andra stycket föreskrivs i vilka fall bolag skall ha minst en auktoriserad revisor.

Enligt arbetsgruppens uppfattning är det emellertid generellt sett inte företag med kvalificerade revisorer som är mest utsatta när det gäller ekonomisk brottslighet. Det är i stället ofta fråga om aktiebolag med litet aktiekapital, som bildats för att ge den ende aktieägaren befrielse från personligt ansvar och för att ge denne "en skylt utåt".

Arbetsgruppen vill i sammanhanget hänvisa till företagsskatteberedning-

en, som i sitt delbetänkande (SOU 1975: 54) Fåmansbolag uttalade bl a följande (s 160):

> Den i lagstiftningen inbyggda kontroll, som en uppdelning av befogenheter och funktioner på bolagsstämma, styrelse och verkställande ledning utgör, fungerar av naturliga skäl inte då bolagsägaren själv reellt utövar samtliga funktioner. Detta förhållande återverkar även på den kontroll av bolagets verksamhet, som i AL (1944 års aktiebolagslag) förutsätts utövad av en extern revisor. Krav på särskild kompetens hos revisorn uppställs bara i fråga om de större bolagen. Ett vanligt tillvägagångssätt i de bolag som tillkommit av skatteskäl torde vara att de handlingar av olika slag som erfordras för att AL:s formella krav skall efterkommas rutinmässigt upprättas en gång om året. I stor utsträckning torde egentliga styrelsesammanträden, bolagsstämmor osv. inte alls förekomma, ehuru protokoll upprättas som utvisar att alla formaliteter iakttagits. Inte heller revisionsberättelsen är i dessa fall annat än en på grund av formella krav tillkommen handling. Den kan därför inte anses fylla någon meningsfull funktion som underlag för den skattemässiga kontrollen. Inte heller kan någon information i allmänhet inhämtas från revisonsberättelserna, som i stor utsträckning är standardiserade, förtryckta och med ett mycket kortfattat innehåll.

Arbetsgruppen kan även peka på en rapport rörande företagskonkurser (Kedner: Företagskonkurser, SIND 1975: 2, Lund 1975), som belyser behovet av kvalificerad revisor också i små företag.

Att det utförs en effektiv och sakkunnig revision även i de minsta aktiebolagen är enligt arbetsgruppens mening av betydelse bl. a. som ett led i åtgärder för att förhindra och motverka uppkomsten av sådana företeelser som gruppens arbete tar sikte på. Kvalificerad revisor bör därför enligt gruppen på sikt krävas i alla aktiebolag.

Aktiebolagslagens krav på kvalificerad revisor synes träffa endast en mindre del av aktiebolagen. Kvalificerad revisor finns emellertid, enligt vad som upplysts inom arbetsgruppen, i ett betydande antal utöver dem som rent formellt är skyldiga att ha sådan revisor. Någon utredning om dessa förhållanden torde dock inte finnas. Vidare står det klart att det är svårt att mäta tillgången på kvalificerade revisorer i förhållande till efterfrågan. Enligt vad som för gruppen är bekant har det emellertid inte förekommit att företag som önskar ha en kvalificerad revisor ej lyckats få någon sådan.

Det kan i detta sammanhang nämnas att det år 1973, då kommerskollegium inledde sin tillsynsverksamhet, fanns knappt 500 auktoriserade och ca 900 godkända revisorer. I dag finns ca 700 auktoriserade och drygt 1 100 godkända revisorer. Den faktiska ökningen av antalet godkända revisorer är emellertid större än som framgår av dessa siffror. Att så blivit fallet sammanhänger med bl a att det tidigare togs ut en relativt blygsam årlig avgift – 25 kr. – av den som ansökte om fortsatt godkännande som revisor. Då denna kostnad ökade – ansökningsavgiften för såväl auktorisation som godkännande, vilka gäller för en tid av fem år, är numera 1 600 kr efter nyligen genomförd höjning – ansökte många godkända revisorer inte om förnyat godkännande då de inte utövade någon egentlig revisionsverksamhet.

När det gäller tillgången på kvalificerade revisorer vill arbetsgruppen peka på möjligheten att utnyttja revisionsbolag som revisor. Denna inne-

bär att den första granskningen av grundmaterialet kan under kvalificerad ledning utföras av ännu ej färdigutbildade ekonomer. Vidare förefaller det vara en stor tillströmning till revisorsyrket av studerande vid universiteten. Tillgången på ekonomer med gymnasiekompetens är också god.

Enligt arbetsgruppens bedömning bör det sålunda finnas förutsättningar för att tillgången på kvalificerade revisorer skall vara i balans med successivt utökade krav på kvalificerad revisor i aktiebolag. Under en övergångstid, till dess det införts krav på att kvalificerad revisor skall finnas i alla aktiebolag, bör det därför vara möjligt att efter hand utvidga kretsen av företag vilka är skyldiga att ha kvalificerad revisor. Såsom en första åtgärd bör införas bestämmelse med krav på kvalificerad revisor i alla nystartade aktiebolag. Övergångsvis bör också genom ändring i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen fler aktiebolag än i dag omfattas av plikt att ha kvalificerad revisor. Huruvida endast skyldigheten enligt 10 kap. 3 § första stycket att ha auktoriserad eller godkänd revisor eller om också skyldigheten enligt 10 kap. 3 § andra stycket att ha auktoriserad revisor bör utvidgas kan givetvis diskuteras. Ett annat alternativ för en successiv övergång till kvalificerad revision i alla aktiebolag kan vara att införa regler motsvarande vad som gäller för övergången till bokföringsmässig redovisning av inkomster av jordbruksfastighet. Övergången kan enligt ett sådant alternativ ske över ett antal år genom att gränsen för kvalificerad revision – kopplad till företagets totala balansomslutning – sänks efter hand.

Vilket av de nu antydda alternativen som bör väljas och hur reglerna skall utformas får framgå vid en samlad bedömning – där avvägning får ske särskilt med hänsyn till en beräkning av tillgången på kvalificerade revisorer – av möjligheterna att övergångsvis utvidga skyldigheten att ha auktoriserad eller godkänd revisor. Härvid måste också beaktas det arbete som utförs inom 1974 års bolagskommitté (Ju 1974: 21). Denna kommitté som har i uppdrag att se över lagstiftningen om handelsbolag m. m. kommer inom kort att lägga fram ett betänkande om handelsbolag och enkla bolag. Utredningsresultatet är ännu inte känt för arbetsgruppen. Mot bakgrund av direktiven för utredningen finns emellertid enligt gruppen anledning anta att revisionsfrågan fått en ingående behandling. I direktiven uttalade nämligen föredragande statsrådet att de sakkunniga borde utgå från att det skall finnas revisor i handelsbolag och att denne skall avge en för alla tillgänglig revisionsberättelse. Föredragande statsrådet fortsatte:

> Det är emellertid möjligt att den nu angivna principen av praktiska skäl inte kan genomföras fullt ut. Tillgången på utbildade revisorer är nämligen begränsad. När det gäller de större handelsbolagen bör i likhet med vad som föreslås i det remitterade förslaget till ny aktiebolagslag revisorn vara kvalificerad, dvs. auktoriserad eller godkänd. Det framlagda förslaget till ny aktiebolagslag innebär emellertid att de kvalificerade revisorernas tjänster tas i anspråk i större utsträckning än vad som hittills varit fallet. De sakkunniga måste därför överväga i vilken utsträckning tillgängliga resurser tillåter att krav omgående ställs på att de större handelsbolagen anlitar kvalificerad revisor. Särskilda övergångsregler kan visa sig behövliga. – Behov av regler om revisor föreligger även i fråga om bokföringspliktiga företag av typen enskild näringsidkare och stiftelse. De sakkunniga bör undersöka även den frågan med beaktande av vad som nyss anfördes i fråga om handelsbolagen.

Som riktpunkt för den slutliga övergången till kvalificerad revision i alla aktiebolag rekommenderar arbetsgruppen i första hand den 1 januari 1982, då antalet aktiebolag förutsätts kraftigt minska. Enligt riksdagens beslut skall nämligen bolag, vars registrerade aktiekapital ej uppgår till 50 000 kr. vid utgången av år 1981 avföras ur aktiebolagsregistret och är därmed upplöst. Praktiska skäl får dock avgöra om den slutliga övergången kan genomföras den 1 januari 1982 eller om övergångstiden bör utsträckas ytterligare.

Arbetsgruppen finner vidare angeläget att frågan om revisionsplikt beträffande handelsbolag, kommanditbolag och enskilda näringsidkare får en positiv lösning. Som framgår av det nyss sagda har denna fråga anförtrotts 1974 års bolagskommitté, som enligt direktiven också har att utreda frågan om GmbH-bolag (dvs. mindre bolag utan personlig ansvarighet). Oavsett vad kommittén i detta hänseende kommer fram till och hur frågan sedan behandlas av regering och riksdag bör enligt arbetsgruppens mening målsättningen vara, att i första hand all ekonomisk verksamhet som formellt eller reellt kan drivas utan personligt ansvar skall vara underkastad kvalificerad revision. Men denna kvalificerade plikt bör också på sikt naturligen åvila all ekonomisk verksamhet av betydelse.

Slutligen vill arbetsgruppen som en internationell jämförelse peka på det förslag till direktiv inom bolagsrättens område som EG-kommissionen nyligen (april 1978) lagt fram. Enligt förslaget skall i EG-länderna närmare angivna krav i fråga om utbildning etc. ställas på den som skall vara godkänd att utföra den lagstadgade revisionen i associationer motsvarande aktiebolag.

3.3 Registrering av revisor

- Arbetsgruppen *föreslår* att det i aktiebolagsregistret skall intas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare.

Någon skyldighet för aktiebolag att – motsvarande vad som enligt 8 kap. 15 § aktiebolagslagen gäller beträffande bolagets ställföreträdare – för registrering anmäla vem som utsetts till bolagets revisor föreligger ej. Det är emellertid enligt arbetsgruppen rimligt att namnet på var och en som åtar sig revisionsuppdrag i aktiebolag är tillgängligt för allmänheten. Detta förutsätter att någon form av registrering sker. Sådan registrering kan lämpligast ske i aktiebolagsregistret. Aktiebolag bör därför åläggas att – motsvarande vad som gäller beträffande bolagets ställföreträdare – för registrering hos patent- och registreringsverket (PRV) anmäla vem som är revisor i bolaget. I den mån revisionsplikt införs för andra företagsformer än aktiebolag bör motsvarande registrering ske också i dessa fall.

En registrering av detta slag är inte avsedd att kombineras med någon tillsynsverksamhet. Ändå har registreringen, menar arbetsgruppen, positiva effekter. Intressenter av olika slag kan förvissa sig om att revisor utsetts och kontrollera att vederbörande är behörig. De kan även få kontakt med honom. Dessa möjligheter kan också utnyttjas av myndigheter som har att taga befattning med frågor som har anknytning till ekonomisk brottslighet. Den föreslagna registreringen bör vidare vara ägnad att stärka revisorernas ställning. Om en bolagsägare entledigar en revisor, skall avgången antecknas i registret. Den som avgått som revisor i ett aktiebolag och som vill kommunicera med efterträdande revisor kan vända sig till aktiebolagsregistret för att få vetskap om vem som efterträtt honom som

revisor eller om bolaget över huvud utsett någon ny revisor. Arbetsgruppen vill emellertid åter betona att en registrering av ifrågavarande slag ej innebär att någon ytterligare tillsyn utövas över revisorerna.

Den nu angivna reformen, som enligt arbetsgruppens mening är relativt enkel att genomföra rent tekniskt, bör komma till stånd i samband med att bolagsbyrån vid PRV flyttar ut till Sundsvall. Den närmare tidpunkten får bestämmas med hänsyn till de problem som kan komma att uppstå vid denna utflyttning.

Förslaget innebär enligt arbetsgruppen följande författningsändringar.

I aktiebolagslagens avsnitt om revision och särskild granskning bör införas en särskild paragraf, 10 kap. 15 §, angående skyldighet för bolag att – motsvarande vad som gäller i fråga om bolagets ställföreträdare – för registrering anmäla vem som utsetts till bolagets revisor. I paragrafen bör sålunda stadgas att bolaget för registrering skall anmäla vem som utsetts till revisor och att därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 8 kap. 15 § om anmälan för registrering av bolagets ställföreträdare. För det fall auktoriserat eller godkänt revisionsbolag utsetts till revisor bör bestämmelsen i 10 kap. 15 § tillämpas på den för revisionen huvudansvarige. Föreskrift om detta bör meddelas i 10 kap. 2 § tredje stycket.

I aktiebolagsförordningen (1975: 1387) bör följande ändringar ske. I 2 § 3, som föreskriver vad anmälan för registrering enligt 2 kap. 9 § aktiebolagslagen av bolag skall ange i fråga om dess ställföreträdare, bör ett nytt led angående fullständigt namn, personnummer och postadress beträffande revisor införas. En ändring av redaktionell art i 2 § andra stycket torde också böra ske. I 3 § 5 bör – utöver vad som nu gäller beträffande styrelseledamot och styrelsesuppleant – föreskrivas att avskrift av protokoll eller annan handling som bestyrker val av revisor, om denne ej valts på konstituerande stämman, skall ges in vid anmälan som avses i 2 §. Slutligen bör ett nytt stadgande införas under rubriken Revision och placeras under 18 §, som nyligen upphävts. I stadgandet bör, motsvarande vad som enligt 16 § gäller för bolagets ställföreträdare, anges att vid anmälan för registrering enligt 10 kap. 15 § aktiebolagslagen av bolagets revisor 2 § första stycket 3 och andra stycket samt, om ändringen ej endast avser ändring av postadress, 3 § 5 äger motsvarande tillämpning.

3.4 Beteckning på revisors verksamhet

- Arbetsgruppen *föreslår* att det i lagstiftningen införs en regel av innebörd att andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag ej får i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord.

Arbetsgruppen anser det vara ett viktigt intresse att stödja de seriösa och kompetenta revisorerna. I detta syfte har gruppen diskuterat möjligheten att förbehålla titeln revisor åt de kvalificerade revisorerna. Det har emellertid visat sig att det inte är praktiskt möjligt att genomföra en sådan åtgärd. Bruket av ordet revisor är sålunda allmänt utbrett. Vidare är det både vanligt och lämpligt att lekmän tjänstgör som revisorer i bolag vid sidan av yrkesrevisorer. Detsamma kan sägas om de fall då en person fått förtroendeuppdraget att vara revisor i en verksamhet – t. ex. en ideell förening – som inte omfattas av revisionsplikt.

Det finns alltså enligt arbetsgruppen inte förutsättningar för att skydda titeln revisor som sådan utan skyddet bör liksom hittills avse yrkestitlarna

auktoriserad resp. godkänd revisor. Däremot kan och bör ett skydd införas för beteckningen på de kvalificerade revisorernas verksamhet. Beteckningen revisionsbyrå, revisionsbolag o. d. bör sålunda enligt arbetsgruppens mening få användas endast av dessa revisorer, oavsett i vilken form de bedriver sin verksamhet. Regeln bör utformas så, att andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag ej får i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord. Också marknadsföringsåtgärder kan omfattas av denna regel. I praktiken innebär det att den som driver bokföringsbyrå men som också åtar sig revisionsuppdrag utan att vara kvalificerad revisor inte får beteckna verksamheten som t. ex. bokförings- och revisionsbyrå – vare sig fråga är om marknadsföring eller ej – utan endast som bokföringsbyrå. Detsamma gäller för redovisningskonsulter och skattekonsulter. Något hinder för dessa att åta sig revisionsuppdrag föreligger, om arbetsgruppens förslag genomförs, i och för sig inte. Vill de emellertid hänvända sig till allmänheten för att få revisionsuppdrag, får de skaffa sig sådan utbildning och kompetens i övrigt att de kan få auktorisation eller godkännande som revisor.

I samband med det nu aktuella förslaget bör de ytterligare frågor som kan uppstå i sammanhanget – t. ex. att en kvalificerad revisor "lånar ut" sitt namn utan att själv delta i någon revisionsverksamhet – närmare diskuteras.

I arbetsgruppens förslag ligger således att det bör införas ett skydd och en kvalitetsgaranti för den som är hänvisad till att få kontakt med revisor genom exempelvis annonser. Att kvalificerade revisorer vid hänvändelse till allmänheten anger sin kompetens tjänar som en vägledning för avnämarna. Arbetsgruppen vill därför ifrågasätta om nuvarande stadgande i 18 § revisorskungörelsen och motsvarande bestämmelse i 11 § första stycket samma kungörelse bör bibehållas. Stadgandet i 18 § innebär att i auktoriserat revisionsbolags firma ej får ingå ordet auktoriserad eller böjningsform eller förkortning därav; motsvarande gäller för godkänt revisionsbolag. Enligt 11 § första stycket gäller bl. a. att om auktoriserad revisor driver revisionsverksamhet under form av handelsbolag eller aktiebolag (som ej är auktoriserat), bolaget ej får i sin firma använda beteckningen auktoriserad. Stadgandena kan onekligen förebygga visst missbruk. Visserligen torde firmalagen (1974: 156) och marknadsföringslagen (1975: 1418) ge möjligheter att ingripa mot det revisionsbolag som i sin firma, trots att bolaget självt eller dess ägare ej längre har auktorisation eller att bolaget överlåtits till annan än auktoriserad revisor, skulle fortsätta att begagna uttrycket auktoriserad e. d.; jfr också 30 § revisorsförordningen som innehåller straffsanktion mot den som obehörigen utger sig för att vara auktoriserad eller godkänd revisor.

Det är emellertid svårt att undvika tidsutdräkt i samband med åtgärder mot sådant missbruk. Sagda förbud innebär bl. a. att sådana olägenheter helt undviks. Emellertid sker detta på bekostnad av det positiva för allmänheten i att kvalificerat revisionsbolag eller annat revisionsbolag som ägs av auktoriserad revisor i sin firma kan ange den kompetens bolagets ägare har. Att det i enstaka fall skulle kunna ske missbruk om förbuden avskaffas är visserligen tänkbart. Erfarenheterna av motsvarande problem på advokatområdet visar dock att sådant missbruk går att bemästra.

Arbetsgruppens förslag angående skyddet för beteckningen på de kvalificerade revisorernas verksamhet rör en fråga som enligt regeringsformen kräver lagform. Riksdagen har med stöd av 8 kap. 7 § första stycket 3

regeringsformen möjlighet att delegera föreskrifter beträffande det ämne – näringsverksamhet – förslaget gäller. Sådan delegation har skett genom lagen (1975: 861) med bemyndigande att meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor. Enligt denna lag får regeringen eller förvaltningsmyndighet som regeringen bestämmer meddela föreskrifter om auktorisation och godkännande av revisor samt föreskriva avgift för ansökan. Arbetsgruppen föreslår att det i lagen införs ett nytt stadgande om att föreskrift också får meddelas om förbud för andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag att i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord. Gruppen föreslår i konsekvens med detta att en ny paragraf, 31 §, av sagda innehåll – jämte ett straffstadgande knutet till det aktuella förbudet – införs i revisorsförordningen.

3.5 Revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet

● Arbetsgruppen *föreslår* att bestämmelserna om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet omarbetas. Den nuvarande bestämmelsen i 10 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen om revisors tystnadsplikt gentemot enskilda aktieägare eller utomstående bör omarbetas efter mönster av banksekretessen. Det medför enligt gruppen en mer flexibel tillämpning genom att revisor ej i oträngt mål får yppa något om bolagets angelägenheter. Av lagen bör vidare uttryckligen framgå att revisor har en ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare.

För revisor i aktiebolag gäller enligt 10 kap. 13 § aktiebolagslagen tystnadsplikt och upplysningsskyldighet av följande innehåll:

> Revisor får ej till enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för bolaget.
>
> Revisorn är skyldig att till bolagsstämman lämna alla upplysningar som bolagsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för bolaget.

Lagrummet innehåller alltså dels en allmän bestämmelse om sekretess, dvs. förbud mot att lämna upplysningar som kan leda till skada för bolaget, och dels en bestämmelse om upplysningsskyldighet, vilken skyldighet emellertid modifieras av ett skaderekvisit.

I fråga om sekretessen kan till en början konstateras att det inte i första hand åligger en revisor att – på annat sätt än genom revisionsberättelsen – utåt lämna upplysningar om ett bolag till olika intressenter. Intresserade har sålunda att i första hand vända sig till styrelsen eller verkställande direktören i ett bolag för att få upplysningar om detta. Från de intressen arbetsgruppen har att beakta är det emellertid otillfredsställande att brottsutredande och rättsvårdande myndigheter inte direkt kan utnyttja en revisors vetskap om ett bolags förhållanden. I alltför stor utsträckning förekommer det sålunda att en revisor med hänvisning till skaderekvisitet anser sig böra vägra att lämna begärda upplysningar om bolaget.

I sammanhanget vill arbetsgruppen också något kommentera frågan om anmärkningar i revisionsberättelse (angående innehållet i revisionsberättelse se 10 kap. 10 § aktiebolagslagen). Gruppen har erfarit att det förekom-

mer att, även om grava missförhållanden framkommit, detta – under åberopande av tystnadsplikten – inte omnämns i revisionsberättelsen. Erfarenheterna från kommerskollegiums tillsynsverksamhet talar också i denna riktning när det gäller de kvalificerade revisorerna (se t. ex. fall 14 i *bilaga 1*, jfr fall 7). Arbetsgruppen vill för sin del understryka att en revisors skyldighet att göra anmärkning i revisionsberättelse inte har något samband med frågan om revisorns tystnadsplikt. Lagen är på denna punkt helt klar och ett åberopande av skaderekvisitet kan alltså inte komma i fråga. Frågan om andra uttalanden i revisionsberättelse – upplysningar som revisor önskar bringa till aktieägarnas kännedom – omfattas däremot av tystnadsplikten.

Arbetsgruppen konstaterar vissa brister – inte minst i fråga om möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet – som har sin grund i tolkningen av revisors tystnadsplikt. Det förefaller sålunda som om förfångsrekvisitet skjuts i förgrunden i alltför hög grad. Arbetsgruppen anser det orimligt att detta rekvisit ensamt skall få påverka bedömningen av om tystnadsplikt skall gälla eller inte. Visserligen har lagstiftaren i vissa situationer – t. ex. när det gäller stadgandet i 56 § 4 mom. taxeringslagen (1956: 623) – gett uttryck för att andra intressen väger tyngre än de skäl som talar för tystnadsplikt. Arbetsgruppen menar dock att tillämpningen i fråga om revisors möjligheter att kommunicera utåt gentemot olika intressenter utanför bolaget generellt sett bör vara mer nyanserad än f. n. Man bör därför enligt gruppen införa en reglering som ger revisorn både möjlighet och skyldighet att göra en intresseavvägning i varje enskilt fall. Den skada som kan förorsakas företaget genom att ett förhållande yppas får sålunda vägas mot det motstående intresse som talar för att förhållandet avslöjas. Är det senare klart övervägande bör tystnadsplikten inte gälla. Vad nu sagts får emellertid inte missförstås. Genom den i lag inskrivna tystnadsplikten garanteras att revisorn får upplysningar från företagsledningen och också förroenden från denna. Detta är naturligtvis något som man bör slå vakt om. Även med en mer nyanserad inriktning i fråga om tystnadspliktens utformning måste det grundläggande vara att revisorn har tystnadsplikt beträffande förhållanden vilkas yppande kan skada det reviderade företaget.

De tankegångar som arbetsgruppen här redovisat synes lämpligen kunna komma till uttryck genom att stadgandet i 10 kap. 13 § första stycket omarbetas efter mönster av banksekretessen. Denna innebär att enskilds förhållande till bank inte får yppas "i oträngt mål" (se 192 § banklagen (1955: 183)). Det bör i sammanhanget anmärkas att revisor i bankaktiebolag också har att iaktta banksekretessen och att enligt 108 § banklagen styrelsens upplysningsskyldighet gentemot bolagsstämman är modifierad med hänsyn till denna sekretess.

Om sekretessregeln i 10 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen omarbetas med stadgandet i 192 § banklagen som mönster kan man falla tillbaka på den förhållandevis fasta praxis som utvecklats inom bankväsendet. En allmänt vedertagen sammanfattning av denna praxis återfinns i Nials skrift Banksekretessen (utgiven av Svenska Bankföreningen, senaste upplagan av år 1975). Nial uttalar bl. a. (s 15):

> Till en början bör här påpekas, att 192 § banklagen uppställer ett förbud att i oträngt mål yppa enskildas förhållanden till banken. Stadgandet förutsätter alltså att upplysningar kan lämnas i fall då oträngt mål ej föreligger. Däremot säger banklagen intet om att i sådana fall banken

har *skyldighet* att lämna uppgifter. I vissa nedan närmare angivna fall föreligger emellertid på grund av uttrycklig lagbestämmelse (eller annan grund) skyldighet för bank att lämna uppifter. Fråga är om tystnadsplikten gäller för alla andra fall, så att upplysningar är att anse såsom lämnade i oträngt mål, såframt banken ej varit juridiskt skyldig att utlämna dem. Detta kan emellertid icke antagas. Som av den följande framställningen kommer att framgå, måste en bank vara berättigad att lämna upplysningar i vissa fall ehuru juridisk skyldighet därtill icke är förhanden. Givet är emellertid att banken i sådana fall bör handla med försiktighet; i tveksamma fall bör upplysningen hellre vägras än lämnas.

I den fortsatta framställningen redogör Nial närmare för i vilken utsträckning banksekretessen är begränsad gentemot myndigheter av olika slag och enskilda personer.

I sak överensstämmer bankpraxis med vad arbetsgruppen anser bör gälla på revisorsområdet. Gruppen är visserligen medveten om att uttrycket "i otrång mål" – vilket väl närmast bör översättas med "obehörigen" – ger ett ålderdomligt intryck och att dess innebörd inte är klar för var och en. Den precisering uttrycket fått genom praxis på bankområdet och genom Nials framställning medför emellertid att banklagens uttryck bör, till dess att annat framkommer, kunna föras över på revisorsområdet. Arbetsgruppen är medveten om att, särskilt i fråga om offentligrättslig sekretess, nya tankegångar gör sig gällande beträffande sekretessreglernas konstruktion. I anslutning härtill vill gruppen peka på att det i fråga om revisorerna rör sig om något annat, nämligen en etisk regel infogad i allmän civillag.

I samband med det pågående lagstiftningsarbetet på sekretessområdet kan andra, modernare och mera lättillgängliga uttryck framkomma än banklagstiftningens "i oträngt mål". Samma uttryck bör emellertid väljas i banklagstiftningen och i aktiebolagslagens sekretessregler för revisorerna.

Det bör också understrykas att – även om ett annat uttryck väljs – det är angeläget att den praxis som utvecklats i fråga om banksekretessen får i tillämpliga delar gälla även beträffande revisors tystnadsplikt. I sammanhanget vill arbetsgruppen erinra om Nials uttalande om önskvärdheten av försiktighet även i de fall då oträngt mål ej föreligger. Och bedömningen av om en sådan situation är för handen ankommer på revisorn själv. Innebörden av den föreslagna lagändringen kan uttryckas så, att revisorn hittills mången gång velat uttala sig men inte ansett sig kunna göra detta; efter den föreslagna lagändringen kan han i en sådan situation uttala sig, men någon rättslig skyldighet att göra detta införs inte. Det bör slutligen anmärkas att den intresseavvägning som uppnås genom en lagändring får – mot bakgrund av att revisor utåt sett endast skall utnyttjas som en andrahandskälla – göras olika beroende på vilket utomstående intresse som påkallar viss upplysning.

Den tystnadsplikt som nu har behandlats gäller i förhållande till enskilda aktieägare och utomstående. Den gäller alltså inte i förhållande till bolagsstämma. Enligt arbetsgruppens mening är det befogat att revisor här har en upplysningsskyldighet. Tillgång till upplysningar behöver i detta fall inte garanteras genom en bestämmelse om den tidigare föreslagna intresseavvägningen. I förhållande till bolagsstämma är nämligen upplysningsskyldigheten i princip ovillkorlig. Detta markeras i lagtexten av att sekretess åläggs bara för det fall att väsentlig skada skulle åsamkas bolaget om upplysning lämnas. Också den skyldighet som enligt 9 kap. 12 § aktiebo-

lagslagen åligger styrelsen och verkställande direktör att lämna upplysningar till bolagsstämman är knuten till förutsättningen att väsentligt förfång inte uppstår för bolaget. Revisor bör inte ha en längre gående upplysningsskyldighet gentemot bolagsstämman än vad som åligger styrelseledamot och verkställande direktör. Den kongruens som i dag råder på denna punkt bör således bibehållas, vilket innebär att bestämmelsen härom i 10 kap. 13 § andra stycket bör kvarstå oförändrad.

I förarbetena till 10 kap. 13 § (prop. 1975: 103 s. 437) uttalade föredragande statsrådet bl. a. följande angående lagrummets andra stycke:

> Bestämmelsen får inte leda till oriktiga motsatsslut. Revisor är nämligen också upplysningsskyldig i förhållande till bolagsledningen och vidare gentemot medrevisor och granskare som avses i 14 §. Upplysningsplikt kan vidare föreligga även efter det revisors uppdrag upphört, t ex så att avgången revisor är skyldig att ge sin efterträdare upplysningar. Frågan i vilken utsträckning detta får ske överlämnas till rättstillämpningen.

Enligt vad arbetsgruppen erfarit har praxis emellertid ännu inte utvecklats såsom föredragande statsrådet förutsatt. Lagrummet har sålunda hittills tillämpats mycket restriktivt och exempelvis – trots uttalandet ovan – ansetts hindra att upplysningar lämnas till ny revisor eller, om företaget försatts i konkurs, till konkursförvaltare. Mot bakgrund av de synpunkter arbetsgruppen har att beakta måste dessa förhållanden anses otillfredsställande. Nuvarande praxis medför sålunda att en mindre nogräknad företagare utan några som helst konsekvenser kan avlägsna och neutralisera en revisor som avslöjat missförhållanden. En ny revisor ges ju på grund av frånvaron av information inte möjlighet att med kraft ingripa i dessa förhållanden, som den avgående revisorn med hänsyn till tystnadsplikten inte kunnat lämna upplysning om. Arbetsgruppen menar att det saknas tillräckligt stöd i lagstiftningen för att en utveckling mot en större öppenhet i dessa hänseenden skall kunna ske i en tillfredsställande takt. Gruppen anser det därför nödvändigt att utvecklingen påskyndas genom en lagändring.

Det bör sålunda klart framgå av lagtext att revisor har skyldighet att lämna upplysningar inte bara gentemot bolagsstämman utan också gentemot vissa funktionärer i bolaget. Arbetsgruppen anser det inte nödvändigt att denna utvidgade upplysningsskyldighet begränsas med ett förfångsrekvisit. Upplysningsskyldigheten bör alltså vara ovillkorlig.

Som föredragande statsrådet uttalat bör upplysningsskyldighet föreligga gentemot medrevisor och granskare som avses i 10 kap. 14 § aktiebolagslagen. Dessa omfattas av samma tystnadsplikt som revisorn och någon skada för bolaget kan därför inte uppkomma om de får upplysningar av denne. Vidare bygger lagstiftningen på principen att det bör finnas kontinuitet i fråga om den granskning i företag som revision innebär. Att det för revisor som entledigats eller på egen begäran frånträtt sitt uppdrag bör föreligga möjligheter att lämna upplysningar till ny revisor är därför rimligt. Beträffande en ny revisor kan erinras om att denne har tystnadsplikt. Någon skada kan därför inte uppkomma av att han informeras. När det vidare gäller konkurssituationen har företaget upphört i sin dittillsvarande form. Om rörelsen drivs vidare, sker detta i konkursförvaltarens regi. Även denne kan utan skada informeras. Det är en brist att de iakttagelser som revisor gjort rörande bolagets förhållanden ej nyttiggörs av konkurs-

förvaltaren. I vart fall kan denne – för det fall konkursboet avser att driva bolagets verksamhet vidare – behöva få upplysningar av revisorn om bolaget. I en ackordssituation är förhållandena såtillvida olika att företaget som sådant kvarstår. Någon särskild laglig upplysningsskyldighet anser sig arbetsgruppen därför inte kunna föreslå. Emellertid är det tydligt, att revisorns tystnadsplikt i en sådan situation inte kan vara lika långtgående som eljest.

Det är inte fråga om att ålägga revisorn att företa utredningar eller andra omfattande åtgärder. Vad det gäller är att denne står till tjänst med faktiska upplysningar beträffande förhållandena i bolaget. Något hinder mot detta med hänsyn till t. ex. kostnadsaspekten torde knappast möta. Revisorns upplysningsskyldighet gentemot medrevisor, granskare som avses i 10 kap. 14 §, ny revisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare bör sålunda enligt arbetsgruppen uttryckligen anges i lagen. I motsats till vad som gäller i fråga om bolagsstämma bör inte förutsättas i varje situation att en begäran om upplysning riktas till revisorn, även om detta bör vara normalfallet. Revisorn skall således på eget initiativ kunna lämna de upplysningar som han anser att exempelvis en ny revisor behöver.

Arbetsgruppen föreslår således att 10 kap. 13 § aktiebolagslagen får ändrad lydelse i enlighet med det sagda. Det innebär att i första stycket ersätts uttrycket "om det kan lända till förfång för bolaget" med "i oträngt mål". I andra stycket bör anges att revisor har upplysningsskyldighet förutom mot bolagsstämman också i förhållande till vissa funktionärer.

Vidare aktualiseras en ändring i 8 § revisorsförordningen, som reglerar den särskilda tystnadsplikt som gäller för de auktoriserade revisorernas yrkesverksamhet i allmänhet; bestämmelsen äger enligt 17 § sagda förordning motsvarande tillämpning i fråga om godkända revisorer. Stadgandet i 8 § revisorsförordningen torde, med hänsyn till den nya grundlagsregleringens krav angående bestämmelser om tystnadsplikt, komma att överföras till lag, jfr uttalande i prop 1975: 8 om följdlagstiftning med anledning av den nya regeringsformens bestämmelser om normgivning (s. 95). Arbetsgruppen har därför inte lämnat något förslag på denna punkt.

3.6 Kommerskollegiums tillsynsverksamhet

● Arbetsgruppen *rekommenderar* att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisorsområdet.

Som tidigare framgått (avsnitt 2.3) utövar kollegiet tillsynsverksamhet enligt revisorsförordningen på olika sätt. Även om den tillsynsutövning som baserar sig på anmälningar i stor utsträckning tagits i anspråk för frågor av ordningskaraktär, har kollegiet i denna verksamhet i flera fall också kunnat ingripa mot allvarliga missförhållanden. Kollegiet har vidare börjat bedriva en s. k. aktiv tillsyn över de kvalificerade revisorernas verksamhet. Denna tillsyn består i att kollegiets personal ger sig ut på fältet och granskar revisionsbyråers eller enskilda revisorers verksamhet i sin helhet. Av resursskäl har kollegiet hittills endast i några fall om året kunnat bedriva sådan verksamhet. Kollegiets erfarenhet av verksamheten visar dock klart nyttan av denna aktiva tillsyn. Inte minst de fall där en revisor, när fråga är om revisionsuppdrag, ej företagit några egentliga kontrollåtgärder kan därvid mera metodiskt upptäckas.

Arbetsgruppen anser att kollegiet bör bedriva en effektiv tillsynsverksamhet på revisorsområdet men att tillräckliga resurser för detta saknas. Det är visserligen verklighetsfrämmande att tro att det är möjligt att bedri-

va någon kontinuerlig och ingående kontroll över ett större antal revisorer. Ingripanden får väsentligen ske då missförhållanden kommer till kollegiets kännedom. Kollegiet bör emellertid få ökade resurser för den s. k. aktiva tillsyn som kollegiet hittills endast i begränsad omfattning kunnat bedriva. Arbetsgruppen är medveten om att en utökning av denna verksamhet innebär en vidareutveckling av vad som förutsattes då kollegiet fick sina nuvarande uppgifter. Emellertid anser gruppen en sådan utökning befogad, inte minst i revisorernas eget intresse. Ogrundade påståenden om missbruk av olika slag kan lättare tillbakavisas, om det finns en tillsynsmyndighet med resurser att företa erforderliga utredningar. Självfallet bör man inte underskatta den preventiva verkan som en uppsökande tillsynsverksamhet måste anses ha i fråga om den nu aktuella brottsligheten. Kollegiet får även möjlighet att följa upp revisorsstandarden och efterlevnaden av lagstiftning och annan normbildning på området. Också för den enskilde revisorn är tillsynen värdefull, genom att han kan få råd och stöd av kollegiets personal. Denna får nämligen genom sin verksamhet en överblick och därpå grundad erfarenhet som inte står den enskilde revisorn till buds. En aktiv tillsyn kan även bidra till att stärka revisorns ställning.

Arbetsgruppen rekommenderar sålunda att kollegiet får en kraftig resursförstärkning för denna tillsynsverksamhet. Gruppen anser det ligga utanför dess uppgift att närmare överväga hur verksamheten skall finansieras, exempelvis om den nuvarande principen om självfinansiering – grundad på ansökningsavgifterna – skall bibehållas. Vissa andra frågor torde också behöva undersökas i lämplig form.

3.7 Etiska regler

- Arbetsgruppen *rekommenderar* revisorsorganisationerna att komplettera sina etiska regler med uttalanden av följande innebörd:
  - Revisor har, på grund av den ställning som i fråga om revision getts honom i lagstiftningen, plikter även mot allmänheten och det allmänna.
  - Revisor skall, inom ramen för sitt revisionsuppdrag, verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt, tar hänsyn till aktieägare, borgenärer, anställda och övriga intressenter samt även i övrigt iakttar god affärssed.
  - Revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag, vare sig förfarandet riktar sig mot en enskild eller mot det allmänna, och inte heller aktivt medverka i förberedelser som enligt vad revisorn vet eller har grundad anledning anta syftar till sådana handlingar. Vad nu sagts skall icke utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Det medför ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen.

Arbetsgruppen vill framhålla att yrkesetiska regler i likhet med andra etiska normer aldrig kan bli uttömmande. Det ligger i sakens natur att en etisk kod måste bli ofullständig. De förhållanden och situationer som de etiska reglerna tar sikte på utvecklas och förändras med tiden. Etiska regler som tar sikte på särskilda situationer bör därför undvikas. Dessa invändningar träffar däremot inte yrkesetiska regler, vilka tjänar som allmänna riktlinjer för en viss yrkeskårs verksamhet. Som sådana anger de

för utomstående – t. ex. klienter – vilka krav och förväntningar som kan ställas på en medlem av kåren. Dessutom utgör reglerna ett stöd för den enskilde medlemmen gentemot en klients alltför långtgående krav i fråga om t. ex. biträde och rådgivning.

Arbetsgruppen har funnit att ett gemensamt drag hos de etiska regler som antagits av organisationerna på revisorsområdet är att reglerna i huvudsak tar sikte på revisors förhållande till klienten och kollegerna (se *bilaga 2–4*). Bland organisationernas regler finns inte några preciserade regler om hur revisor har att uppträda i förhållande till andra intressenter än uppdragsgivaren. Kretsen av intressenter såvitt avser revisors granskningsverksamhet i företagen är visserligen föremål för återkommande diskussioner såväl inom som utom revisorskåren. Att det allmänna och allmänheten hör till denna krets står emellertid klart. Detta följer av den ställning som genom lagstiftningen tillerkänts revisor i fråga om revision. I förarbetena till aktiebolagslagen (prop. 1975: 103 s. 242 f) uttalade föredragande statsrådet sålunda bl. a. följande:

> Revisorerna tillsätts som tidigare nämnts normalt av bolagsstämman. Revisorerna utövar emellertid sin granskning inte bara i aktieägarnas intresse. Revisor är skyldig att se till att bolaget iakttar de bestämmelser i aktiebolagslagen eller bolagsordningen som avser att skydda bolagets borgenärer, anställda och den aktieköpande allmänheten. Detsamma gäller i fråga om de bestämmelser i lagen som avser att ge skydd för enskilda aktieägare. Även det allmännas intressen måste beaktas under revisionen.

Också i förarbetena till bokföringslagen betonas det allmännas intressen, bl. a. de fiskala intressena. Även i uttalanden av kommerskollegium (se t. ex. fall 9 i *bilaga 1*) förs det allmännas intressen fram i fråga om revisors granskningsverksamhet. Att revisor i denna verksamhet har plikter mot allmänheten och det allmänna bör därför enligt arbetsgruppen slås fast i en etisk regel.

Arbetsgruppen anser vidare att det i en etisk regel bör uttalas att revisor skall se till att det reviderade företaget lever upp till det ansvar mot utomstående som åvilar företaget. Denna skyldighet kan naturligtvis inte taga sikte på andra förhållanden än som enligt god revisionssed faller inom revisors uppgifter. Regeln kan uttryckas på det sättet att revisor skall, i den omfattning som faller inom ramen för hans revisionsuppdrag, verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt, tar hänsyn till aktieägare, borgenärer, anställda och övriga intressenter samt även i övrigt iakttar god affärssed. Såsom framgår av den tänkta formuleringen är omfattningen av revisorns skyldigheter på denna punkt alltså begränsad till dennes allmänna skyldigheter vid den granskning som äger rum i samband med revisionen.

Sagda etiska regler tar sikte på de egentliga revisionsuppdragen. Också på sådant konsultarbete – t. ex. rådgivning – som revisor bedriver vid sidan av revisionsuppdrag bör etiska krav ställas. Redan i de regler som nu finns på revisorsområdet antyds förekomsten av sådana krav. I 5 § revisorsförordningen, som avser de kvalificerade revisorerna, stadgas sålunda att revisor skall "redbart och nitiskt utföra de uppdrag som anförtros honom och i allt iakttaga god revisorssed." Denna bestämmelse är formulerad i nära anslutning till vad rättegångsbalken och advokatsamfundets stadgar föreskriver för advokater. Enligt auktorisationsutredningen (Ds H

1971: 3 s. 129) – vars förslag på denna punkt var något annorlunda språkligt utformat – innebär regeln att "skyldigheterna inte begränsas till egentliga revisionsuppdrag utan är tillämpliga på revisorns yrkesverksamhet över huvud, alltså även andra närliggande uppdrag som förekommer inom ramen för revisorsyrkets utövande, som rådgivning, skattefrågor m. m." Också enligt FAR:s regler för god revisorssed gäller att revisors verksamhet vid sidan av revisionsuppdrag omfattas av de etiska krav som ligger i begreppet god revisorssed.

Arbetsgruppen anser emellertid att det finns behov av att genom en särskild etisk regel mera uttryckligt ange vad som bör gälla för revisors verksamhet vid sidan av revisionsuppdrag. Denna regel bör utformas så, att revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag. Revisor får inte heller aktivt medverka i förberedelser som enligt vad han vet eller har grundad anledning anta syftar till sådana handlingar. Det kringgående av lag som åsyftas – vare sig det redan skett eller förbereds – skall vara uppenbart. Är saken tveksam, kan något särskilt krav inte ställas på revisorn.

Att det inte spelar någon roll om de nu nämnda förfarandena riktar sig mot en enskild eller det allmänna finner arbetsgruppen självklart. Gruppen vill särskilt föra fram klientens intresse av att inte onödigtvis komma i konflikt med myndigheterna och att i sådana sammanhang få schavottera inför allmänheten. Det är enligt gruppen rimligt att klienten kan lita på att revisor har sådan kompetens att dylika situationer kan undvikas i möjlig mån.

När det gäller förfaranden som riktar sig mot det allmänna är frågan om skatteflykt väsentlig i sammanhanget. Arbetsgruppen vill framhålla att i fråga om sådana förfaranden bygger gruppens resonemang på att en lagstiftning om skatteflyktsklausul kommer till stånd. Genom en sådan klausul på skatteområdet måste nämligen utrymmet där oklarhet råder om den skattemässiga bedömningen av ett visst förfarande krympa. Ett visst utrymme för sådan oklarhet kommer dock med nödvändighet att bestå. Hur stort det blir beror på skatteflyktsklausulens utformning. Arbetsgruppen utgår emellertid från att det i motiven till en sådan klausul kommer att anges olika fall där klausulen är tillämplig. Dessa fall kan tjäna till ledning för en revisor som har att bedöma om ett förfarande faller under klausulens räckvidd. I den mån oklarhet föreligger i visst fall om klausulens tillämplighet bör revisorn råda klienten att söka förhandsbesked hos riksskatteverkets rättsnämnd.

Att arbetsgruppen inte avser att motverka legitim skatteplanering framgår av att etikregeln knyter an just till skatteflyktsklausulens tillämpning. Om klausulen ej genomförs får givetvis den ifrågavarande etikregeln mindre betydelse på skatteområdet än eljest. Arbetsgruppen vill understryka att regeln endast tar sikte på *uppenbara* fall, dvs. fall som vid ett förnuftigt betraktelsesätt framstår som ett kringgående av lag. Motsvarande synsätt bör enligt gruppen gälla också beträffande handlingar som rör lagstiftningen på andra områden än skatteområdet, t. ex. den associationsrättsliga lagstiftningen och, givetvis, brottsbalkens bestämmelser om förmögenhetsbrotten.

Arbetsgruppen anser sig slutligen till undvikande av missförstånd böra betona att den nu aktuella etiska regeln inte i något fall skall utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Likaså bör understrykas att någon skyldighet att särskilt beakta myndigheternas

intressen inte skall åvila revisor. Inga anspråk bör ställas på honom att verka som en "förlängd arm" för exempelvis skattemyndigheterna.

Reservationer

Styrgruppen har anslutit sig till arbetsgruppens förslag och rekommendationer. På en punkt har dock styrgruppens ledamöter Engman-Nordin och Winberg avgett reservationer. Reservationerna avser utformningen av den tredje etikregeln i avsnitt 3.7.

Engman-Nordin:

Min reservation avser utformningen av den tredje etikregeln. Som en allmän bakgrund till min inställning på denna punkt vill jag peka på följande.

Ett av skälen till att revisorernas verksamhet ingår i översynen av lagstiftningen mot den organiserade och ekonomiska brottsligheten är att man i den allmänna debatten gjort gällande att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet.

Den särskilda arbetsgrupp som sysslat med detta har gått igenom visst material och hävdar "att de långtgående påståenden som framförts inte varit grundade".

Arbetsgruppen har ifrån denna slutsats utarbetat förslag som avser att motverka ekonomisk brottslighet genom att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet.

Självfallet är det lovvärt att stödja sådana revisorer. Men det väsentliga är att utarbeta regler och bestämmelser som försvårar eller förhindrar den verksamhet som bedrivs av okunniga eller mindre seriösa revisorer.

Jag delar uppfattningen att en kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Detta måste genomföras så snart som möjligt.

En konsekvens av denna uppfattning är att samhället därefter mera strikt än i dag måste reglera revisorernas verksamhet och utöva tillsyn över den.

Sannolikt måste detta få konsekvenser beträffande organisationsformerna. Det blir då inte längre rimligt att revisorsorganisationerna själva utformar etiska regler och utdömer disciplinstraff.

I avvaktan på att sådana förändringar genomförs blir utformningen av revisorsorganisationernas etiska regler av stor betydelse. Det ligger i revisorernas eget intresse att förhindra att revisorskårens anseende försämras av enskilda revisorer som i praktiken medverkar till uppkomsten av ekonomiska brott eller asocial verksamhet.

Revisorerna utgör en viktig grupp när det gäller att upprätthålla rättssäkerheten. Både aktieägare, borgenärer och allmänheten kan därför ställa höga etiska krav på revisorskåren.

Självfallet måste de etiska reglerna utformas så att samma bestämmelser gäller för revisorerna både i deras funktion som revisor och som konsult.

I förslaget till etiska regler har inte denna grundinställning kommit tillräckligt klart till uttryck.

Den tredje etiska regeln ställer höga krav på revisorerna. Tyvärr avslutas den med två meningar som förtar effekten av de krav som utgör inledning på regeln.

Det kan synas som en självklarhet att en revisor ska ha rätt att lämna

upplysningar om gällande rätt och att revisor inte ska ha skyldighet att särskilt tillvarata myndigheternas intressen.

I verkligheten kommer denna skrivning bara att fungera som alibi för de revisorer som genom rådgivning hjälper till att kringgå lag eller konsekvent underlåter att ta hänsyn till myndigheternas eller allmänhetens intressen.

Meningarna "Vad nu sagts skall icke utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt" och "Det medför ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen" bör därför ej ingå i de etiska reglerna.

Winberg:

Begreppet "kringgående av lag" saknar erforderlig precision. Begreppet används av arbetsgruppen vid sidan av det precisa begreppet "lagstridig handling" och måste alltid anses omfatta handling som inte är lagstridig. Den kan ur samhällets och andras synpunkter givetvis vara olämplig ändå. Men avgränsningen gentemot handling som ligger utanför regeln synes bli mycket diffus. Det ger möjlighet till många skönsmässiga bedömningar. Det visas av att arbetsgruppen begränsat regeln till uppenbara fall, dvs. fall som "vid ett förnuftigt betraktelsesätt framstår som ett kringgående av lag", och menat att när saken är tveksam något särskilt krav inte kan ställas på revisorn. Denna avgränsning ger dock inte någon större grad av precisering. Bedömningen av om en sak är tveksam eller inte torde i aktuella fall endast kunna göras av den enskilde revisorn. Den har då inget värde som etisk handlingsregel.

Att som arbetsgruppen söka dra gränsen vid vad som är "förnuftigt" är knappast praktiskt möjligt. Det som är förnuftigt för den ene är det inte för den andre. Nästan i varje lagstiftningskomplex framkommer olika meningar om vad som kan vara riktigt ("förnuftigt") eller inte. När lagen emellertid är antagen vet dock alla, vare sig de anser den förnuftig eller inte, vad de har att hålla sig till. Att i en etisk handlingsregel avgränsa ett under alla förhållanden lagenligt handlande med vad som ytterst avgörs av ett bedömande om ett betraktelsesätt är förnuftigt eller inte, innebär en alltför hög grad av oklarhet för att kunna accepteras.

De säregna konsekvenserna av att införa begreppet "kringgående av lag" visas också av att arbetsgruppen ansett det erforderligt att i handlingsregeln uttryckligen uttala att den inte utgör hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Det måste betyda att om sistnämnda uttalande inte fanns skulle handlingsregeln kunna tolkas som om det motsatta förhållandet rådde. Detta visar orimligheten av att föra in begreppet "kringgående av lag" i handlingsregeln.

I enlighet med det anförda förordar jag att rekommendationen om etiska regler i tredje avsnittet skall ha följande lydelse:

"Revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling och inte heller aktivt medverka i förberedelse som enligt vad revisorn vet eller har grundad anledning anta syftar till sådan handling."

Bilaga 7:1

Fall från kommerskollegiums tillsynsverksamhet enligt revisorsförordningen

Kommerskollegiums revisorsenhet har hittills (1978) årligen handlagt ett tjugotal tillsynsärenden beträffande de kvalificerade revisorerna. Många av ärendena har rört förhållanden av ett begränsat allmänt intresse. I det följande refereras emellertid ett antal fall som i viss mån belyser de frågor arbetsgruppen diskuterar. Fallen har ställts samman i kronologisk ordning. Också ett fall (nr 6) rörande ett ansökningsärende om godkännande som revisor har intagits i sammanställningen.

1. I ett omdiskuterat fall uttalade kollegiet (december 1974) bl.a. följande:

> Allmän enighet torde numera råda om att de auktoriserade och godkända revisorerna utövar sin granskningsverksamhet i företagen ej endast i ägarnas intressen. Också det allmännas och övriga intressenters intressen åligger det revisorerna att beakta. Genom att samhället uppställt krav på användande av auktoriserade och godkända revisorer i vissa företagsformer har dessa revisorer dessutom tillagts en i viss mån officiell ställning. Mot denna bakgrund är det av särskild vikt att stränga yrkesetiska krav iakttas av revisorerna så att förtroendet för deras opartiskhet och redbarhet ej kan ifrågasättas. Detta gäller inte minst på skatteområdet. Att brott mot skattelagstiftningen ej får förekomma är självklart. Härutöver bör det emellertid åligga auktoriserade och godkända revisorer att iakttaga stor återhållsamhet och försiktighet vid fullgörande av uppgifter som rådgivare i skattetransaktioner som kan uppfattas som försök från de medverkande att tillgodogöra sig obehöriga förmåner genom kringgående av lagstiftarens syften. Med hänsyn till den ställning auktorisationen och godkännandet ger är det också angeläget att de auktoriserade och godkända revisorerna undviker att själva företa åtgärder vars laglighet kan ifrågasättas.

2. En person påtalade för kollegiet att en auktoriserad revisor A i skrift till honom uppgett att en faktura avsiktligt utformats för att underlätta för klienten – ett bolag – att erhålla avdrag för en vid taxeringen icke avdragsgill kostnad. Vid ärendets handläggning framkom vidare att anställda vid ett avdelningskontor i revisionsföretaget Y ombesörjt såväl dagbokföring som revision åt klientbolaget. A, som var chef för avdelningskontoret, hade haft vetskap om detta förhållande.

I ärendet (april 1975) uttalade kollegiet följande:

> Med hänsyn till den i viss mån officiella ställning som de auktoriserade revisorerna intar och de särskilda krav på redbarhet inom skatteområdet som därigenom ställs på dem, framstår A:s underlåtenhet att reagera mot utformningen av ifrågavarande faktura i förening med det anförda uttalandet därom till klienten som ett klart avsteg från de yrkesetiska normer som gäller för auktoriserade revisorer. Att Y handhaft både dagbokföring och revision för samma klient utgör också ett avsteg från dessa regler. Med stöd av 19 § kungörelsen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer meddelar kollegiet därför A varning.

3. I en anmälan till kollegiet ifrågasattes huruvida auktoriserade revisorerna A och B vid revisionen av bolaget X år 1971 iakttagit god revisorssed. I ärendet, som gällde förhållanden då 1944 års aktiebolagslag ägde giltighet, uttalade kollegiet (maj 1975) följande:

I aktiebolagslagen och bokföringslagen, till vilken senare lag aktiebolagslagen hänvisar, ges bestämmelser rörande aktiebolags årsredovisningar, vilka är avsedda att garantera läsarna av dessa korrekt och tillräcklig information om varje bolags ställning och resultat av dess verksamhet. Lagstiftaren har vid skapandet av dessa regler utgått från behovet av information om räntabilitet, soliditet, likviditet, m. m. för olika intressenter, bl. a. aktieägare, bolagets borgenärer, de anställda och det allmänna. Till de viktigaste bestämmelserna i dessa lagar hör regler till förhindrande av tillgångars övervärdering och föreskrifter om att skulder inte får utelämnas. Till revisorernas viktigaste åligganden hör att granska årsredovisningen och att uttala sig i frågan om balansräkningen bör fastställas eller ej. Det åligger givetvis revisorerna att icke tillstyrka balansräkningens fastställande, om de konstaterar att den är upprättad i strid mot de uppställda lagbestämmelserna.

A och B var medvetna om att den balansräkning som framlades för dem var i avsevärd mån felaktig genom att däri upptagits för högt värderade tillgångar och skulder utelämnats och att bolagets förlust för 1971 redovisades med för lågt belopp i resultaträkningen, varför årsredovisningen var missvisande. Med hänsyn till de informationsintressen lagstiftningen avser att tillgodose, kan sådana brister i årsredovisningen, okända för utomstående läsare, icke avhjälpas med en garanti från aktieägaren. Ej heller var felen, i förhållande till bolagets eget kapital och dess resultat, bagatellartade till sin storlek. Det hade därför ålegat A och B att anmärka mot årsredovisningen och avstyrka balansräkningens fastställande.

Då de i sin revisionsberättelse för år 1971 angivit att under revisionen 'icke framkommit anledning till anmärkning beträffande redovisningshandlingarna, bokföringen, inventeringen av tillgångarna eller förvaltningen i övrigt' har de åsidosatt sina skyldigheter. Med stöd av 19 § andra stycket kungörelsen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer meddelar kollegiet därför A och B varning.

4. I en godemansberättelse avseende ett visst bolag riktades kritik mot bolagets godkände revisor A för "passiv" medverkan till gäldenärsbrott. Vid senare rättslig prövning fann emellertid åklagaren att det ej kunde styrkas att brott begåtts, varför utredningen nedlades. Ej heller vid den undersökning kommerskollegiet företog i ärendet framkom något som motiverade kritik av A:s agerande med avseende på de i godemansberättelsen ifrågasatta förhållandena. Vid kollegiets granskning framkom emellertid att aktier i dotterbolag upptagits till för högt värde i årsredovisningen för bolaget.

I ärendet (juni 1976) uttalade kollegiet bl. a. följande:

A har visserligen för aktieägare och den störste borgenären påpekat att aktierna upptagits till för högt värde. Dessa interna kommentarer fritog emellertid, enligt kollegiets mening, inte A från skyldighet påtala förhållandet i revisionsberättelsen.

Vad som förekommit i ärendet är inte av sådan beskaffenhet att någon

disciplinär åtgärd i och för sig vore befogad och för övrigt har preskription inträtt. Kollegiet har emellertid ansett det angeläget att på sätt här skett klargöra sin syn på förevarande fråga.

5. Ett bolag och dess dotterbolag erbjöd i september 1973 efter betalningsinställelse borgenärerna visst ackord. Enligt godemansberättelsen var det uppenbart "att företagen måste ha varit på obestånd en längre tid, med all sannolikhet åratal tillbaka". Revisorer i moderbolaget och revisor resp revisorssuppleant i dotterbolaget fram till september 1972 var auktoriserade revisorerna A och B.

Av handlingarna i ärendet hos kollegiet framgick att bolagens gemensamma redovisningsfunktion åtminstone från våren 1970 ej fungerade tillfredsställande. I skrivelse i juni 1970 till företagsledningen i moderbolaget påpekade A att förseningar förelåg i huvudbokföringen, att dagbokföringen ej skedde i enlighet med bokföringslagens krav och att brister förelåg i den interna kontrollen. I skrivelsen betonades nödvändigheten av rättelse i dessa avseenden "speciellt med hänsyn till det ansträngda läge i vilket koncernen befinner sig". Försämringarna fortsatte dock. Som exempel kan nämnas att preliminära bokslut per den 31 mars 1971 lades fram för revisorerna först efter ett år och visade sig därvid vara "ofullständiga och behäftade med betydande felaktigheter". Eftersom bättring ej skedde avsade sig revisorerna uppdragen i september 1972. Årsredovisningarna för verksamhetsåret 1 april 1969 – 31 mars 1970 avgavs i maj 1971. Revisionsberättelserna lämnades i oktober detta år och var "rena". Kollegiet avförde ärendet från vidare handläggning med följande uttalande (juli 1976):

> Vid tiden för årsredovisningens avlämnande stod – – – klart att bolagens redovisningsfunktion fungerade mycket illa. Möjligheterna att följa bolagens utveckling var så otillfredsställande att ett uttalande om redovisningsfunktionens läge enligt kollegiets mening borde ha gjorts i revisionsberättelsen. Att redovisningsförhållandena blivit oacceptabla först efter verksamhetsårets utgång saknar därvid betydelse.

6. Vid remissbehandlingen av ett ansökningsärende hos kollegiet angående godkännande som revisor hävdade länsstyrelsen att brister i bokföring och redovisning uppdagats i samband med taxeringsrevision hos företag där sökanden varit revisor. Särskilt anfördes att ett aktiebolag X överfört betydande belopp till ett annat aktiebolag Y utan att dessa fanns redovisade som intäkter hos Y. Sökanden var revisor i båda bolagen. Länsstyrelsen gjorde gällande att sökanden i egenskap av revisor i bolag X måste ha varit medveten om att avsevärda belopp överförts till bolag Y. Bolag X ägdes vid den aktuella tidpunkten till 100 % av en person som tillika utgjorde styrelsen i bolaget. Bolag Y ägdes till 100 % av en annan person som utgjorde hela styrelsen i detta bolag. Bolag Y var i stort sett vilande under den aktuella tiden. Den sammanlagda omsättningen under de berörda tre verksamhetsåren uppgick till 600 kr i bolag Y.

Sökanden hävdade att utbetalningar till en enskild firma med likalydande namn som bolag Y, utan tillägget "AB", och till ägaren av bolag Y personligen – avseende utförda transporttjänster – kvitterade av denne, kunde konstateras vid revisionen. Ägaren av bolag Y hade enligt sökanden uppgett att det fanns en sådan enskild firma. Sökanden sade också att han genomgått samtliga verifikationer i bolag X och därvid ej funnit något verifikat avseende utbetalning till bolag Y. Vidare hävdade han att om sådana verifikat fanns var de förfalskade.

Kollegiet företog en utredning rörande transaktionerna mellan bolagen under den tid sökanden reviderat båda bolagen. Därvid framkom att enligt verifikationer i bolag X:s bokföring från bolag X till bolag Y utbetalats minst ca 200 000 kr under åren 1971–1972 vid fjorton olika tillfällen. Varje enskild verifikation av de fjorton var utställd på aktiebolaget Y och avsåg betydligt högre belopp än 600 kr. Alla transaktionerna hade kvitterats av bolag Y:s ägare i bolagets namn. Dessa utbetalningar utgjorde ca 40 % av bolag X:s omsättning. Sökanden fick tillfälle att se kopior av de aktuella verifikationerna i de skick som dessa återfanns av taxeringsmyndigheten i bolag X:s bokföring. Han vidhöll därvid uppfattningen att dessa var förfalskade. Bolaget skulle enligt honom antingen haft dubbla verifikationer vid tidpunkten för revisionen eller i efterhand, innan verifikationerna överlämnades till taxeringsmyndigheten, ersatt de ursprungliga med förfalskade.

I sitt beslut till sökanden uttalade kollegiet (december 1976) följande:

> Kollegiet finner att enligt bokföringen betydande belopp vid minst fjorton tillfällen har överförts från bolag X till bolag Y under den tidsperiod som Ni reviderat och avgivit revisionsberättelser för båda aktiebolagen. Beloppet som överförts är av betydande storlek såväl för bolag X som bolag Y.
>
> Kollegiet kan inte finna att det uppstår vinning för någon av de personer som berörs av transaktionerna genom förfalskning av verifikationerna i angivet avseende. Ni har inte heller kunnat ge någon annan rimlig förklaring till varför verifikationerna skulle förfalskats på det sätt som Ni uppger.
>
> Påståendet att de aktuella verifikationerna är förfalskade kan enligt kollegiets mening mot denna bakgrund ej vinna tilltro. Därför får antas att Ni antingen genom grov vårdslöshet förbisett att betydande belopp överförts från bolag X till bolag Y utan att detta bokförts i bolag Y eller att Ni trots kännedom om transaktionerna på grundval av uppgifter från berörda personer eller av andra skäl ändå avgivit en 'ren' revisionsberättelse för bolag Y. I bägge dessa fall finner kollegiet att Ert agerande innebär ett synnerligen allvarligt åsidosättande av god revisorssed.
>
> Kollegiet finner med hänvisning härtill att Ni ej uppfyller fordringarna i 15 § 6. förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer, varför Er ansökan om godkännande lämnas utan bifall.

7. Bankinspektionen beslöt i april 1976 att återkalla tillståndet för ett bolag att bedriva fondkommissionsrörelse. Till grund för beslutet låg bl a att vid en inom bolaget under första halvåret 1975 företagen fullständig inventering en brist konstaterats i innehavet av egna och kunders värdepapper uppgående till mer än en miljon kronor. I inspektionens beslut omnämndes att revisionsberättelsen för 1974 ej innehöll någon kommentar till differensen och det tillades att revisorerna tillstyrkte ansvarsfrihet och konstaterade att "under revisionen har icke framkommit anledning till anmärkning beträffande redovisningshandlingarna, bokföringen, inventering av tillgångarna eller förvaltningen i övrigt". Revisorer i bolaget under verksamhetsåret 1974 och åren dessförinnan var auktoriserade revisorerna A och B.

Kollegiet upptog revisorernas verksamhet i bolaget till prövning enligt revisorsförordningen. Av handlingarna i ärendet framgick bl a att revisorerna under flera år uppmärksammat bolagets ledning på brister i redovis-

ningen och handhavandet i övrigt av bolagets värdepappersinnehav och att revisorerna tagit initiativ till och deltagit i ett betydande antal inventeringar av detta innehav. Vidare framgick att, då bolagets ledning under våren 1975 lade fram en årsredovisning för 1974 vari hänsyn ej tagits till redan då konstaterade brister i värdepappersinnehavet, revisorerna fann sig ej kunna godta denna. Först sedan den ovannämnda fullständiga inventeringen genomförts och de felaktigheter som därvid framkommit fått påverka balans- och resultaträkningarna avgav revisorerna i november 1975 en "ren" revisionsberättelse för verksamhetsåret 1974. Revisorerna fann sig ej som brister i bokföring eller förvaltning i revisionsberättelsen böra göra offentligt vad som förevarit, bland annat med hänsyn till att detta kunde leda till förfång för bolaget.

I ärendet (december 1976) uttalade kollegiet följande:

> Kommerskollegium finner ej anledning till någon kritik mot det sätt varpå revisorerna genomfört sin granskningsuppgift i förevarande fall. Genom bl. a. revisorernas insatser före revisionsberättelsens avgivande har bristerna i bolagets värdepappersinnehav kunnat i huvudsak fastställas och har åtgärder vidtagits för att rätta förhållandena. Vad gäller frågan om revisorerna i revisionsberättelsen för 1974 hade bort i någon form uttala sig om vad som förevarit finner kollegiet ej skäl att invända mot att anmärkning ej gjordes. Det skulle kunna ifrågasättas om revisorerna ej borde ha verkat för att förhållandena skulle ha omnämnts i bolagets förvaltningsberättelse eller alternativt själva ha lämnat upplysning härom i revisionsberättelsen. Med hänsyn till de i den nu gällande aktiebolagslagen stadgade inskränkningarna i aktiebolags skyldighet att lämna upplysningar om dessa kan lända till förfång för bolaget, finner kollegiet dock ej heller i detta avseende något skäl till kritik mot revisorerna.

8. Som ett led i kollegiets verksamhet med aktiv tillsyn företog en auktoriserad revisor på kollegiets uppdrag granskning av godkände revisorn A:s verksamhet i revisorsyrket. A:s klienter utgjordes huvudsakligen av mindre företag, till övervägande delen aktiebolag. I sin rapport uttalade sig den auktoriserade revisorn kritiskt om A:s verksamhet vad avser den revision som utfördes. Det genomförda revisionsarbetet var enligt den auktoriserade revisorn ej av den omfattningen att det skulle ha kunnat bilda underlag för välgrundade uttalanden i revisionsberättelsen. A:s huvudsakliga revisionsinsats syntes ha förekommit i samband med att han upprättat bokslut för klienten och därvid fått karaktären av rimlighetsbedömningar av de framkomna siffrorna. Den av A presenterade dokumentationen utvisade ej heller att revisionsarbete utförts i någon betydande omfattning. A:s revisionsberättelser syntes generellt innehålla förbehåll med avseende på granskningen av varulager.

I sitt yttrande till kollegiet meddelade A att anteckningar förts löpande i den utsträckning han funnit nödvändigt och att dessa arbetspapper visserligen ej sammanförts men fanns tillgängliga. Fortsättningsvis hade A ej för avsikt att utföra revision i aktiebolag vari han innehade redovisningsuppdrag. Flertalet av A:s klienter som bedrev verksamhet i aktiebolagsform skulle dessutom komma att övergå till att driva verksamheten i form av enskild firma.

Kollegiet uttalade i ärendet (mars 1977) följande:

Åtar sig revisor att utföra revision skall denna utföras i enlighet med god revisionssed. Även i mindre aktiebolag av det slag varom här är fråga skall således en självständig och oberoende revision utföras.

Den förening av bokföring och revision som förekommit står klart i strid med gällande bestämmelser om revisorsjäv till följd av revisorns befattning med klientens bokföring.

Revisorns uttalande i revisionsberättelsen skall grunda sig på en granskning av sådan omfattning och inriktning att den möjliggör för revisorn att bilda sig en välgrundad uppfattning om den i redovisningen givna informationen. Att rena rimlighetsbedömningar av bokslutssiffror normalt sett är en helt otillräcklig grund för uttalande får anses vara närmast självklart.

Att i revisionsberättelsen lämna förbehåll angående bedömningen av viss posts riktighet kan under särskilda omständigheter vara befogat. Att sätta förfarandet i system får anses vara ett uttryck för att den genomförda granskningsinsatsen är otillräcklig och är ej förenligt med god revisionssed.

Tillräcklig dokumentation av utförd granskning skall finnas också ifråga om uppdrag i mindre företag. Dokumentationen skall förvaras i ordnat skick hos revisorn.

Kollegiet finner de förhållanden som beskrivs i rapporten, vars sakinnehåll A ej riktat några invändningar emot, helt oacceptabla. Med hänsyn till omständigheterna har kollegiet dock beslutat att ej upphäva A:s godkännande utan avför med ovanstående uttalande ärendet från vidare handläggning. Därvid förutsättes att A vid framtida revisionsuppdrag utför dessa i enlighet med god revisionssed.

9. I ett tillsynsärende (april 1977) gjorde kollegiet följande allmänna uttalande:

> Utföres revision skall den oavsett den reviderade verksamhetens storlek och art fullgöras i sådan omfattning och med sådan inriktning att underlag finns för välgrundat uttalande av revisorn i revisionsberättelsen. Vid val av granskningsåtgärder i det enskilda fallet skall hänsyn tagas till att revisorn i sin revisionsutövning har att beakta samtliga intressenters i den granskade verksamheten intressen. Förutom ägare, ledning och anställda avses härvid även andra intressenter såsom leverantörer, kunder och det allmänna. I kollegiets fortsatta tillsynsverksamhet kommer stor vikt att fästas vid att med beaktande härav tillräckligt omfattande granskning utföres som grund för revisorns ställningstagande.

10. Omständigheterna i ett tillsynsärende var följande. I november 1976 försattes ett entreprenadbolag – X – på egen begäran i konkurs. I den över konkursen upprättade förvaltarberättelsen sades bl. a. att bokföringen siffermässigt skötts på ett tillfredsställande sätt. Dock uttalades att rörelsens verkliga resultat och bolagets ekonomiska ställning vid räkenskapsperiodens slut inte blivit redovisat på sätt som föreskrivs i bokföringslagen. Av den i förvaltarberättelsen intagna balansräkningen per konkursdagen framgick att skulderna översteg tillgångarna med ca 2 100 000 kr. Underskottet hade framkommit huvudsakligen genom att maskiner, inventarier samt varulager vid inventering åsatts belopp som väsentligt understeg upptagna värden i bolagets räkenskaper. Likvidationsbalans-

räkning borde enligt konkursförvaltarens mening ha upprättats senast sommaren 1974.

Bolagets revisor var fr. o. m. verksamhetsåret 1970/1971 godkände revisorn A. Med anledning av de uppgifter som lämnats i förvaltarberättelsen företog kollegiet en utredning avseende A:s agerande som revisor för tiden fram till konkursen.

Frågan om hur ovan nämnda tillgångar skulle värderas var föremål för diskussion mellan bolagets ledning och A vid upprepade tillfällen under de verksamhetsår som föregick konkursen. A:s uppfattning att de berörda tillgångarna var för högt värderade bemöttes med uppfattningen att övervärdering ej förelåg och att, även om så var fallet, betydande övervärden fanns i bolaget tillhörig fastighet. Skillnaden i uppfattning tog sig uttryck i revisionsberättelserna, där A reserverade sig mot värderingen av maskiner och inventarier per 31 oktober 1972 och mot värderingen av såväl maskiner, inventarier som varulager per 31 oktober 1973, 1974 och 1975. Frågan om bolagets ekonomiska ställning med avseende på aktiebolagslagens bestämmelser om likvidation diskuterades bl. a. vid bolagsstämman i juli 1974, vid vilken A var närvarande. Någon formell likvidationsbalansräkning upprättades ej, då ledningen ej ansåg skyldighet att upprätta sådan föreligga. Likvidationsbalansräkning upprättades ej heller vid något annat tillfälle.

I ärendet, som rörde förhållanden då 1944 års aktiebolagslag ägde giltighet, uttalade kollegiet (september 1977) följande:

> Vad gäller värderingen av bolagets här aktualiserade tillgångar finner kollegiet att A markerat sin uppfattning gentemot bolagets ledning på ett tillfredsställande sätt genom de anmärkningar som gjorts i revisionsberättelserna.
>
> Vad sedan beträffar likvidationsfrågan åligger det styrelse och verkställande direktör att upprätta likvidationsbalansräkning närhelst detta kan anses vara påkallat. Visar upprättad likvidationsbalansräkning att aktiekapitalet till två tredjedelar, eller den mindre del som kan vara bestämd i bolagsordningen, gått förlorat skall bolagsstämma sammankallas för att avgöra om bolaget skall träda i likvidation.
>
> Upprättas ej likvidationsbalansräkning, på grund av att bolagets ledning ej anser sig ha skyldighet att upprätta sådan, men har revisorn avvikande uppfattning, skall detta enligt kollegiets mening utsägas i revisionsberättelsen.
>
> Av utredningen har emellertid ej något framkommit som tyder på att A – trots ovannämnda reservationer beträffande värderingen av vissa tillgångar – haft grundad anledning att i revisionsberättelse hävda uppfattningen att skyldighet att upprätta likvidationsbalansräkning förelegat. Kollegiet finner därför ej att A:s agerande i likvidationsfrågan inneburit något avsteg från god revisionssed.
>
> Sammanfattningsvis finner kollegiet att A:s agerande som revisor i X ej föranleder någon kritik från kollegiets sida.

11. I skrift till kollegiet riktade ett bolag anmärkningar mot godkände revisorn A i hans egenskap av konsult och revisor i bolaget.

Bolaget uttalade bl. a. att det gått miste om rätten att utnyttja ett skattemässigt förlustavdrag på grund av att allmän självdeklaration vid 1973 års taxering inte lämnats inom föreskriven tid. Enligt bolaget åvilade fördröjningen till alla delar A. Vidare hävdade bolaget att det fått sådana råd och

anvisningar av A beträffande bolagets bestånd att aktieägarna blivit personligen betalningsansvariga för bolagets förbindelser, eftersom hela aktiekapitalet gått förlorat redan 1972.

I den av kollegiet företagna utredningen framkom bl. a. att räkenskapshandlingarna för år 1972 torde ha överlämnats till A tidigast den 30 oktober 1973 och att deklaration för år 1972 ingavs till skattemyndigheten den 20 mars 1974. En av förutsättningarna för att kunna kvitta under år 1972 uppkommen förlust mot senare års vinster var att deklarationen ingavs till skattemyndigheten senast den 31 december 1973.

A var bolagets revisor för räkenskapsåren 1972, 1973 och 1974. Enligt balansräkningarna per bokslutsdatum dessa räkenskapsår var – även med hänsyn tagen till i årsredovisningarna angivna dolda reserver – mer än två tredjedelar av aktiekapitalet förbrukat. I ärendet hävdades inte att skyldighet att upprätta likvidationsbalansräkning ej förelåg under något av de aktuella åren.

Kollegiet uttalade i ärendet (januari 1978) följande:

> Vad gäller frågan om det förlustavdrag bolaget ej kunnat utnyttja går det av handlingarna i ärendet ej att avgöra om A gentemot bolaget burit ansvaret för att deklarationen skulle lämnas in i tid. Vad beträffar de råd och anvisningar avseende bolagets bestånd som A givit bolagsledningen står i ärendet uppgift mot uppgift. I dessa avseenden är det därför inte möjligt för kollegiet att göra något bestämt ställningstagande.
>
> I enlighet med bestämmelserna i 1944 års aktiebolagslag åligger det styrelse och verkställande direktör att, när helst anledning därtill uppstår, upprätta likvidationsbalansräkning och bedöma frågan om denna skall föreläggas bolagsstämman för eventuellt beslut om likvidation. I förevarande fall upprättades ej likvidationsbalansräkning vid något tillfälle.
>
> I avgivna revisionsberättelser har A ej gjort några uttalanden i likvidationsfrågan. Kollegiet finner att A borde ha anmärkt mot det förhållandet att bolagsledningen ej vidtagit ovan angivna åtgärder i likvidationsfrågan, trots att skyldighet därtill förelåg.
>
> Med detta uttalande avförs ärendet från vidare handläggning.

12. I skrifter till kollegiet anförde en person B för sitt bolags räkning kritik mot auktoriserade revisorn A. Kritik riktades mot bl. a. påstådda brister i ett av A ombesörjt internbokslut per 31 augusti 1973, mot råd och anvisningar som A lämnat i samband med 1973 års bokslut samt mot A:s revisionsarbete avseende räkenskapsåret 1973. Vidare hävdades att A, trots begäran härom, ej lämnat ut ett detaljerat underlag till nämnda internbokslut. Även i andra avseenden än de som här nämnts riktades klagomål mot A:s agerande.

I ärendet uttalade kollegiet (januari 1978) följande:

> Av handlingarna i ärendet framgår att under räkenskapsåret 1973 upprättades på bolagets begäran genom A:s försorg en sammanställning av uppgifter ur bokföringen – av A benämnd internt bokslut – per 1973-08-31. Internbokslutet var avsett att användas som underlag för förhandlingar angående försäljning av bolaget till B. Det överlåtelseavtal som sedermera ingicks kom i stor utsträckning att grunda sig på detta internbokslut. Det bör tilläggas att ej något framkommit som tyder på att A deltog i förhandlingarna om överlåtelsen. I detta sammanhang aktualise-

ras frågan om det står revisor fritt att för annat ändamål än års- och delårsbokslut åtaga sig att göra sammanfattning av huvudbokföringen i företag där han är revisor.

Revisor måste med hänsyn till gällande jävsbestämmelser noggrant undvika att försätta sig i situationer som kan rubba, eller ge anledning till berättigad misstro mot hans möjlighet till oberoende ställningstaganden vid genomförande av revision. Mot denna bakgrund anser kollegiet att revisor bör iakttaga stor restriktivitet med att mottaga uppdrag av ovannämnda slag i företag där han är revisor. Under vissa förutsättningar kan dock utförande av sådana uppdrag vara acceptabelt. Sammanfattningen skall därvid i princip utgöras av en sammanställning av i bokföringen befintliga uppgifter som ej värderas av revisorn. Beträffande poster i sammanfattningen för vilka en ren sammanställning ej kan göras eller skulle ge ett uppenbart vilseledande resultat kan denna begränsning behöva frångås. Därvid skall förklaring lämnas om underlag och beräkningssätt. Vidare skall utsägas att de i sammanfattningen upptagna posterna ej varit föremål för revision samt lämnas uppgift om vem som upprättat sammanfattningen, på vems uppdrag detta skett samt vad sammanfattningen är avsedd att användas till.

Den av A upprättade sammanställningen per 1973-08-31 fyller i väsentliga hänseenden dessa krav.

Vad sedan gäller de råd och anvisningar A givit i samband med 1973 års bokslut samt A:s revisionsarbete avseende räkenskapsåret 1973 har i ärendet ej någonting framkommit som föranleder kollegiet att rikta kritik mot A.

Vad beträffar B:s uppfattning att A ej tillmötesgått hans begäran att lämna ut ett detaljerat underlag för ovannämnda internbokslut, kan kollegiet av handlingarna i ärendet inte finna att A skulle ha undanhållit B material som denne varit berättigad att få del av.

De mot A i övrigt riktade klagomålen synes till stor del vara baserade på en oriktig uppfattning om revisorsrollen. Ett agerande i enlighet med denna uppfattning från revisorns sida skulle stå i konflikt med det krav på oberoende i revisionsutövningen som gäller för honom. I den mån klagomålen sålunda närmast har karaktären av kritik mot A för att han ej påtagit sig ett ansvar som rätteligen ankommer på företagets ledning, finner kollegiet ej skäl gå in på dem.

Ärendet avförs härmed från vidare handläggning.

13. Kollegiet fann i ett tillsynsärende beträffande en auktoriserad revisor att denne på ett mycket allvarligt sätt överträtt det för auktoriserad revisor gällande förbudet att driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet. Denna verksamhet hade omfattat bl. a. värdepappershandel med markerad spekulationskaraktär och bedrivits i mycket stor skala. Den auktoriserade revisorn hade härutöver i flera avseenden åsidosatt plikter som åvilat honom som revisor. Kollegiet, som upphävde auktorisationen, uttalade i ärendet (februari 1978) beträffande det i 10 § revisorsförordningen stadgade förbudet för auktoriserad revisor att driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet följande:

> Att detta förbud strikt efterlevs utgör en grundläggande förutsättning för att förtroendet för den auktoriserade revisorns oberoende och fria ställning skall kunna upprätthållas. Om förbudet överträdes genom bedrivande av affärsverksamhet av sådan omfattning och karaktär som i

förevarande fall, måste det verka mycket starkt undergrävande på detta förtroende för den auktoriserade revisorn och kan inte betraktas på annat sätt än som en mycket allvarlig pliktöverträdelse från revisorns sida.

14. En auktoriserad revisor A var sedan år 1972 revisor i ett bolag, som sedermera försattes i konkurs. Av ett förundersökningsprotokoll, som kollegiet tagit del av, avseende bolaget framgick bl. a. att redovisningen för bolaget varit behäftad med mycket omfattande fel och brister. Sålunda saknades i mycket stor utsträckning underlag till utbetalningar över bank- och postgiro, vilket medfört att det ej varit praktiskt möjligt att kontrollera vad utbetalningarna avsett. Vidare hade löneutbetalningar skett utan att preliminärskatt innehållits. Som ett ytterligare exempel kan nämnas att utgifter i rörelsen vid åtskilliga tillfällen bokförts på fel konton.

A hade vid sina granskningar i stor utsträckning observerat ovan exemplifierade fel och brister. Han hade därvid noterat sina iakttagelser i skrivelser till bolagsledningen. Av innehållet i skrivelserna framgick att anmärkningarna till sin karaktär kvarstått i huvudsak oförändrade från år till år.

I revisionsberättelsen som avgetts av A avseende räkenskapsåren per 30 juni 1974, 1975 och 1976 uttalades bl. a. att

> ingen anmärkning föreligger mot årsredovisningen, bokföringen, inventeringen eller förvaltningen. Jag tillstyrker att bolagsstämman fastställer den av mig påtecknade balansräkningen – – –.

A, som lämnade de nu återgivna sakförhållandena oemotsagda, uttalade inför kollegiet bl. a.:

> Vid avvägande huruvida ett uttalande i revisionsberättelsen skall göras måste man beakta att den är offentlig handling. Man måste därför vara försiktig med att i densamma inta uppgifter som kan vålla bolaget skada. Med hänsyn till företagets konkurrenssituation ansåg jag att ett yttrande eller anmärkning i revisionsberättelsen kunde vara till förfång för bolaget.

I ärendet, som rörde förhållanden då 1944 års aktiebolagslag ägde giltighet, uttalade kollegiet (maj 1978) följande:

> A har vid olika tillfällen uppmärksammat och i skrivelser till bolaget påtalat omfattande fel och brister i redovisningen. Han har dock ej gjort anmärkning härom i revisionsberättelserna. Vad gäller balansräkningarna har A tillstyrkt fastställande av dessa.
>
> Med hänsyn till omfattningen och karaktären av de fel och brister i redovisningen som A observerat och påtalat för bolagsledningen samt med hänsyn till att detta ej föranlett någon nämnvärd förbättring, hade det för fullgörande av revisionsuppdraget enligt kollegiets uppfattning varit nödvändigt att anmärka på bolagets redovisning och att avstyrka fastställande av balansräkningarna i revisionsberättelserna. A har underlåtit att vidtaga dessa åtgärder. Genom sin underlåtenhet – som upprepats vid flera tillfällen – har A åsidosatt de plikter som åvilar honom som revisor. Med stöd av 23 § andra stycket förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer meddelar därför kollegiet A varning.

15. Advokaten B riktade hos kollegiet anmärkningar mot godkände revisorn A i dennes egenskap av revisor i ett av B företrätt aktiebolag. Av handlingarna i ärendet framgick bl. a. följande:

Det av B företrädda bolaget försattes i konkurs i februari 1977. Den omedelbara orsaken till obeståndet synes ha varit att bolagets verkställande direktör under åren 1973–1977 förskingrat ca 320 000 kr av bolagets medel. Förskingringen tillgick på så sätt att direktören med jämna mellanrum tog ut kontanta medel genom att skriva ut och lösa in checker från bolagets checkräkning. En del av de medel som sålunda erhölls användes till att betala bolagets utgifter och en del behölls för privat bruk. I bolagets räkenskaper bokfördes på checkräknings- respektive leverantörskontot det uttagna beloppet minus vad som behölls för privat bruk. För att eliminera den differens som sålunda uppstod mellan å ena sidan bankens noteringar avseende efterhand uppkomna saldon på checkräkningskontot och å andra sidan i bolagets räkenskaper efterhand uppkomna saldon på kontot utförde direktören viss försäljning av bolagets produkter till belopp som motsvarade vad som förskingrats. Varken dessa försäljningar eller kundernas betalningar till checkräkningskontot bokfördes i räkenskaperna. Följden av dessa transaktioner blev att av banken noterat saldo vid olika tidpunkter i huvudsak överensstämde med saldona i räkenskaperna vid motsvarande tidpunkter medan löpande noteringar på checkräkningskontot i räkenskaperna ej motsvarade av banken gjorda noteringar på kontokuranterna. Vidare blev försäljningskontot redovisat med för lågt belopp och det uppstod en differens mellan redovisat lager och verkligt lager. Bokslutsarbetet samt bolagets årsredovisningar och huvudbokföring utfördes av direktören som även stämde av bankkontobeskeden mot räkenskaperna. Löpande bokföring, reskontraföring, ordermottagning samt övriga kontorsgöromål sköttes av bolagets kamrer. I övrigt fanns ingen kontorspersonal. Lagerinventeringarna utfördes av direktören tillsammans med en halvtidsanställd lagerman. De båda i förening intygade lagerförteckningarnas riktighet.

A erhöll revisionsuppdraget i februari 1975 att gälla fr. o. m. den 1 januari samma år. "Ren" revisionsberättelse avgavs i mars 1976. I redogörelse för den genomförda revisionen anförde A bl. a.:

Initialt ansåg jag mig icke behöva vidtaga någon alltför ingående detaljgranskning första året, dels med anledning av att förutvarande revisorn genom sin rapport skriftligen vitsordat bolagets goda ställning och utmärkta skötsel under alla dennes år som bolagets revisor, dels åter min avsikt att till nästkommande verksamhetsperiod tillämpa annan granskningsmetod, vilket jag vanligtvis gör från ett år till ett annat.

B hävdade att förskingringen lätt kunde ha upptäckts om t. ex. kontokurant beträffande checkräkningen hade inhämtats från banken och att förskingringen vid ett minimum av kontroll från revisorns sida således borde ha kommit i dagen betydligt tidigare.

I ärendet uttalade kollegiet (augusti 1978) följande:

Kollegiet vill inledningsvis framhålla att det ej finns någon generell modell för revisionsutövning som är giltig för alla företag oavsett branschtillhörighet, storlek etc. I stället är det så att revisorn alltid har att anpassa revisionen till de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet. Vad som därvid blir avgörande för omfattningen och inriktning-

en av revisionen är huvudsakligen dels kvaliteten på bolagets interna kontroll, dels angelägenheten av granskning inom olika områden med hänsyn till principerna om väsentlighet och relativ risk. I revisionen torde dock regelmässigt böra ingå vissa kontroller som revisorn kan utelämna endast om särskilda skäl föranleder det.

Vad gäller frågan om granskning av posten checkräkning torde kontroll härav regelmässigt ske på så sätt att dels saldobesked från banken stäms av mot räkenskaperna, dels jämförelse görs mellan kontokuranter och noteringar i räkenskaperna.

I förevarande fall utfördes ej den sistnämnda kontrollen. Av vad som framgår av handlingarna i ärendet bedömdes åtgärden ej vara nödvändig bl. a. eftersom direktören själv avstämde banken och gav sin kamrer besked om att allt var i sin ordning och att kamrern gav intryck av att vara en noggrann bokförare.

Enligt kollegiets mening borde A ha utfört ovannämnda avstämningar inte bara med hänsyn till att det är brukligt och att åtgärden ej kräver oproportionerligt stora resursinsatser utan framför allt med hänsyn till bolagets bristande interna kontroll. Kontrollen över bolagets redovisning ålåg i allt väsentligt en enda person – den verkställande direktören.

Som nämnts ovan medförde den tillämpade förskingringsmetoden bl. a. att det uppstod en betydande differens mellan bokfört varulager och verkligt varulager.

Rörelserna i varulagret noterades dels på lagerkort, dels i försäljnings/inköpsbok. Vid revisionen av balansräkningen per den 31 december 1975 tog A del av lagerinventeringsförteckningen samt informerade sig om hur inventeringen gått till. Några andra kontrollåtgärder beträffande balansposten varulager utfördes efter vad som framgår av handlingarna i ärendet ej.

Med hänsyn till bolagets bristande interna kontroll och att fel av väsentlig betydelse var möjligt beträffande denna post finner kollegiet att A borde ha vidtagit ytterligare åtgärder för att kontrollera riktigheten av uppgivet värde på balansposten varulager, lämpligen egen inspektion i så nära anslutning till bokslutstidpunkten som med hänsyn till omständigheterna var möjligt.

Med detta uttalande avförs ärendet från vidare handläggning.

16. I samband med kollegiets behandling av ett tillsynsärende angående auktoriserade revisorn A (se fall 13 ovan) fann kollegiet anledning att närmare undersöka redovisningsstandarden i två av denne innehavda bolag, bolagen X och Y. Det senare bolaget hade övertagit det förras rörelse.

Kollegiet konstaterade i ärendet sammanfattningsvis beträffande redovisningsstandarden i bolagen att den av A gjorda redovisningen var så bristfällig och odokumenterad att meningsfylld kontroll av dess riktighet ej var möjlig. Redovisningens informationsvärde var enligt kollegiet mycket ringa.

För den tid kollegiets kritik avsåg hade "rena" revisionsberättelser för bolagen avgetts. Revisor var godkände revisorn B. Denne drev revisions- och annan verksamhet genom ett antal av honom innehavda bolag, bl. a. tre bolag i vilka A var revisor. A och B hade under den tid de varit revisorer i varandras bolag bedrivit viss gemensam affärsverksamhet genom några av dessa bolag.

B uppgav inför kollegiet att han varit medveten om den bristfälliga redovisningen i Y men att rättelse ej kunnat nås då "det är svårt att

påverka vänner". Revisionsarvode hade ej utgått. Vidare häftade Y, under tid då B var revisor i detta bolag, i skuld till ett av B:s bolag.

I tillsynsärendet beträffande B uttalade kollegiet (september 1978) följande:

Redovisningsstandarden i X och Y var sådan att det ålåg B som revisor att anmärka mot redovisningen och att avstyrka balansräkningens fastställande. Genom att underlåta att vidtaga dessa åtgärder har B åsidosatt plikt som åvilar honom som revisor.

Vad B anfört om svårigheter att agera till följd av vänskapsförhållanden utgör ingen förmildrande omständighet utan understryker snarast att revisionsuppdrag 'vänner emellan' strikt bör undvikas.

Att av B innehaft aktiebolag hade fordran på Y och att B och A genom av dem innehavda bolag (bl. a. Y) i viss utsträckning bedrev gemensam affärsverksamhet, samtidigt som B var revisor i Y stod givetvis också i strid med den uttryckliga bestämmelsen i 6 § förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer att om särskild omständighet föreligger som kan rubba förtroendet till revisors opartiskhet eller självständighet vid utförande av uppdrag, skall han avböja detta. Det var självfallet också en förseelse från B:s sida att med kännedom om denna bestämmelse utse A till revisor i några av de av honom innehavda aktiebolagen.

Särskilt den bristfälliga revisionen måste betraktas som en så grov försummelse från B:s sida att kollegiet funnit skäl överväga att upphäva hans godkännande. Kollegiet har dock stannat för att med stöd av 23 § andra stycket förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer meddela B varning.

Bilaga 7:2

(ur Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR: Ledamotsförteckning. Stadgar. Rekommendationer. 1978)

Regler för god revisorssed

INLEDNING

I samhället finns behov av en kår av oberoende revisorer som åtnjuter förtroende hos alla med intresse av god revision samt sund rådgivning och rapportering inom områdena för revisorernas yrkesutövning. Detta förtroende sammanhänger med kårens allmänna anseende och förmåga att uppfylla rättmätiga förväntningar. Den enskilde ledamotens och hela yrkeskårens intressen sammanfaller, och varje ledamot måste medverka i strävan att skapa och vidmakthålla förtroendet.

De krav som rimligen kan ställas på ledamöterna har sammanfattats i efterföljande regler för god revisorssed, vilka ledamot har att följa enligt FARs stadgar. Ledamot skall också tillse att reglerna följs av medarbetare, som omfattas av hans revisionsansvar, och i den utsträckning som rimligen kan begäras, exempelvis genom instruktioner eller avtal, medverka till att de följs av anställda vid hans byrå. Vid bedömning av avvikelse från reglerna skall beaktas endast sådana fakta och förhållanden som var kända vid tiden för avvikelsen.

Regelsamlingen utgör en redogörelse för och utveckling av de lagbestämmelser och föreskrifter (exempelvis förordningen, SFS 1973: 221[1], om auktorisation och godkännande av revisorer samt Kommerskollegiets revisorskungörelse) som reglerar de auktoriserade revisorernas verksamhet.

Reglerna, som är kompletterade med anvisningar, motsvarar dem som rekommenderats för de till Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC) anslutna revisorsorganisationerna, däribland FAR. Varje organisation kan komplettera dessa regler med de detaljer och preciseringar som kan befinnas önskvärda. Anvisningarna innehåller sådana kompletteringar.

Regelsamlingen kan givetvis inte lämna svar på alla de frågor som kan uppkomma i olika situationer under yrkesutövningen. I sådana frågor som inte med säkerhet kan bedömas med hjälp av regelsamlingen, har FARs styrelse rätt att lämna tolkningar. Sådana tolkningar meddelas samtliga ledamöter.

Ledamot som blir föremål för kritik har rätt att få sitt handlingssätt prövat av styrelsen.

Ifrågasatt avvikelse från föreskrifterna i denna regelsamling utredes genom styrelsens försorg. Ledamot som befinnes ha avvikit från sådan föreskrift eller av styreslen meddelad tolkning har skyldighet att på anmodan av styrelsen förklara avvikelsen. Styrelsen beslutar i enlighet med FARs stadgar om disciplinära åtgärder gentemot ledamot som befunnits skyldig till överträdelse av bestämmelserna i regelsamlingen.

De här följande reglerna har den 21 februari 1977 fastställts av föreningsstämman, som det tillkommer att besluta om ändringar i dem. Det åligger styrelsen att fortlöpande se över reglerna samt att enligt 10 § FARs stadgar för behandling av föreningsstämma framlägga förslag till sådana ändringar som anses önskvärda.

[1] Nuvarande lydelse 1976: 825.

DEFINITIONER

Följande definitioner gäller för terminologin i regelsamlingen.

Ledamot
Ledamot i FAR.

Byrå
Av ledamot personligen ägd revisionsfirma eller i 11 § revisorskungörelsen omnämnt bolag, i vilket ledamot är delägare, aktieägare eller anställd.

Klient
Den som anlitar ledamot, dennes byrå eller person som står under ledamots överinseende.

Företag
Person, företag, organisation eller myndighet, som är föremål för uppdrag.

Redovisningshandling
Förvaltningsberättelser, balans- och resultaträkningar med tillhörande noter och kommentarer samt andra ekonomiska redovisningar även om de icke bygger på fullständig bokföring.

Regel 1 — Yrkesmässigt uppträdande

Ledamot skall alltid visa sig värd det förtroende som yrket kräver. Han skall vid fullgörandet av sina yrkesuppgifter samvetsgrant iakttaga god revisorssed.

Anvisningar:
God revisorssed innebär att ledamot även inom andra områden än dem som behandlats i efterföljande regler skall uppträda på sådant sätt att han icke vanhedrar sig själv och sin yrkeskår. Såsom inledningsvis framhållits är det otänkbart att specificera alla de krav i olika avseenden som konstituerar god revisorssed. Här skall blott anföras ett fåtal tillämpningsföreskrifter.

Ledamot skall avhålla sig från uppförande och uppträdande som kan inverka menligt på förtroendet för yrkeskåren.

Yrkesverksamheten skall bedrivas i ordnade former och med en god redovisning och dokumentation av arbeten utförda för klienter.

Ledamot skall eftersträva ordnade ekonomiska förhållanden och iaktta största försiktighet i fråga om borgensåtaganden.

Regel 2 — Oberoende

Ledamot skall utöva sitt yrke med självständighet och objektivitet. Han måste därför vid ett uppdrag alltid vara oberoende i sina ställningstaganden. Brister dessa förutsättningar, skall han avböja respektive avsäga sig uppdraget. Detta gäller likaledes då omständigheterna är sådana att de kan ge anledning till befogat tvivel om ledamotens oberoende.

Anvisningar:
Ledamot får icke göra yrkesmässiga uttalanden om han eller hans byrå

enligt gällande bestämmelser är jäviga eller eljest står i sådant förhållande till klienten att detta kan antagas påverka hans bedömningar.

Här nedan återges ett antal situationer, där utomstående kan antagas ifrågasätta ledamots oberoende.

Beroendeförhållande skall exempelvis anses föreligga, om ledamoten eller dennes byrå under tid då uppdragsförhållande till klient råder:

1 innehar eller avtalat att förvärva något som helst direkt eller i något hänseende väsentligt indirekt intresse i företaget.
2 innehar ekonomiska engagemang tillsammans med företaget, hos detta anställd person, styrelseledamot eller huvudaktieägare i företaget, och engagemanget är väsentligt i förhållande till ledamotens eller hans byrås förmögenhet.
3 gått i borgen för klient eller hos denne anställd person.
4 innehar lån till eller från företaget, hos detta anställd person, styrelseledamot eller huvudaktieägare i företaget. Häri innefattas icke följande lån, som erhållits på normala villkor från låneinstitut, om detta enligt lag äger rätt att utlåna till revisor:
   a lån upptagna av ledamot eller dennes byrå, om de är oväsentliga i förhållande till låntagarens förmögenhet.
   b lån mot säkerhet av fastighetsinteckningar.
   c övriga lån mot säkerhet, med undantag av lån mot säkerhet av borgen av ledamots byrå eller av pantförskrivning av andel eller aktier i denna.
5 varit knuten till företaget i egenskap av styrelseledamot, anställd eller på annat sätt, som inneburit befogenheter av förvaltningskaraktär.
6 befinner sig i sådant förhållande till person i företagets ledning, som enligt lag föranleder jäv, eller eljest står i en ställning av beroende till sådan person.
7 medverkat vid företagets bokföring i en omfattning som icke står i överensstämmelse med innehållet i lag eller revisorskungörelsen. Även om medverkan överensstämmer med nyssnämnda stadgande, får detta ändå icke medföra begränsning av revisionens omfattning.
8 mottagit sådan gåva som icke kan betraktas som normal minnes- eller hedersgåva.
9 till övervägande del erhåller sina inkomster från klienten. Är ledamotens verksamhet nystartad, kan dock denna situation föreligga utan att beroende behöver förutsättas.
10 erhåller subventioner direkt eller indirekt från kreditgivare till eller annan intressent i företaget, som är föremål för revision.

Regel 3 — Oförenlig verksamhet

Ledamot får icke ägna sig åt sådan annan verksamhet som är oförenlig med hans yrkesplikter som fristående revisor.

Anvisningar:

Ledamot är oförhindrad att driva verksamhet som konsult inom områden där han eller hans byrå besitter kompetens, exempelvis beskattning, organisation, databehandling inom redovisningsområdet och liknande revisorsyrket närstående områden, under förutsättning att han därvid efterkommer föreningens stadgar och dessa regler för god revisorssed.

Verksamhet eller uppdrag inom andra områden än nu sagts kan understundom vara förenliga med revisorsyrket under förutsättning att allmän-

hetens tilltro till ledamotens objektivitet icke därigenom rubbas. Ledamot får sålunda exempelvis:

inneha anställning som lärare vid statliga, kommunala eller andra allmänt erkända undervisningsanstalter, om han samtidigt utövar revisorsyrket i betydande omfattning,

förvalta egna förmögenhetsobjekt utanför yrkesverksamheten, om förvaltningen icke innebär aktiv affärsverksamhet.

Regel 4 — Yrkesutövningen

Ledamot skall omsorgsfullt genomföra sina yrkesuppgifter, så att han får ett tillfredsställande underlag för sina bedömningar.

Han är skyldig att beakta god redovisnings- och revisionssed.

Om ledamot enligt gällande lag eller med uppdragsgivares medgivande anlitar av honom eller byrån anställd medarbetare, sker detta på hans eget ansvar. Han måste vara medveten om sitt eget ansvar även vid samarbete med andra revisorer.

Anvisningar:

Vid utförande av revisioner måste ledamot givetvis noggrant efterkomma gällande lagstiftning, bestämmelser i bolagsordningar och sådana föreskrifter som i speciella fall kan vara utfärdade av myndigheter eller andra. Om sistnämnda föreskrifter innehåller bestämmelser som begränsar granskningens effektivitet eller på annat sätt i väsentlig grad försvårar den, bör detta påpekas i en rapport över granskningen, på ett sådant sätt att innehållet i rapporten eller i den granskade handlingen icke blir vilseledande för utomstående läsare.

Ledamot skall dessutom beakta av föreningen utfärdade rekommendationer ifråga om god redovisnings- och revisionssed. Om det i redovisningshandling förekommer avvikelse från god redovisningssed, som är av sådan art att handlingen blir vilseledande, eller om god revisionssed av någon anledning, exempelvis bristande information, icke kunnat följas, måste detta påpekas i rapport till det organ som har att besluta om fastställelse av ekonomisk redovisning och/eller ansvarsfrihet. Skulle sådant organ ej finnas, skall rapporten avges till uppdragsgivaren.

Det är av särskild vikt att för ledamot bekant förhållande, som icke beaktats i av honom granskad redovisningshandling, vilken därigenom kan bli i väsentlig grad vilseledande, påpekas i sådan form att handlingen icke kan utnyttjas i obehörigt syfte.

Vad ovan sagts gäller i tillämpliga delar också utlåtanden i samband med värderingar m. m.

I avgiven rapport skall anges vilka avgränsningar uppdraget haft.

Ledamot får icke tillåta att hans namn används i samband med prognoser och framtida transaktioner på sådant sätt att det ger anledning att antaga att han styrker sannolikheten hos framtidsbedömningen. Ledamot är emellertid oförhindrad att i övrigt inom ramen för sin kompetens medverka vid det tekniska upprättandet av prognoser och andra framtidsbedömningar. Vid sådan medverkan måste det förutsättas att framtidsbedömningarna kommer att användas av andra än klienten. Bedömningarna måste därför innehålla redogörelse för källmaterial som använts vid upprättandet, de viktigaste antagandena, omfattningen av ledamotens medverkan och ansvar.

Vid samarbete med annan ledamot kan granskningsarbetet inom ett

uppdrag fördelas. Varje ledamot måste emellertid deltaga i bedömningen av resultatet av annan ledamots granskningsarbete. Vid samarbete med annan revisor ankommer det på ledamoten att bedöma vilka granskningsarbeten som lämpligen kan överlåtas på denne.

Beträffande jävbestämmelserna i aktiebolagslagen och föreningslagen bör uppmärksammas att ledamot bör meddela styrelsen om medrevisor skulle vara jävig, då varje revisor är skyldig tillse att bestämmelserna i dessa lagar följs.

Ledamot som skall bedöma en tveksam åtgärd eller underlåtenhet bör till ledning för sitt handlande alltid överväga vilka befogade synpunkter som kan framkomma vid en efterföljande kritisk granskning. Han bör tydligt ange sitt ställningstagande.

Regel 5 — Tystnadsplikt

Ledamot får icke för utomstående röja sakförhållanden eller upplysningar, som han fått kännedom om under sitt arbete, såframt icke laglig upplysningsplikt föreligger eller uppdragsgivaren givit sitt tillstånd därtill. Han får ej heller till fördel för sig eller till skada eller gagn för annan utnyttja vetskapen om sådana sakförhållanden och upplysningar.

Anvisningar:

Offentlig myndighet (t. ex. domstol, åklagarmyndighet, polismyndighet eller taxeringsmyndighet) har enligt lag eller annan författning vissa möjligheter att tvinga en auktoriserad revisor att lämna upplysningar eller tillhandahålla handlingar, även om klienten inte vill ge sitt tillstånd därtill.

Enligt RB 36:5 första stycket, sådant detta lagrum lyder enligt lag den 26 juni 1975, som trätt i kraft den 1 januari 1976, får ej någon höras som vittne angående något, som han enligt lag eller annan författning är pliktig att hemlighålla, med mindre den, till vilkens förmån tystnadsplikten gäller, samtycker därtill. Lagbestämmelse om tystnadsplikt för revisor i aktiebolag finns i 10 kap. 13 § 1975 års aktiebolagslag. För auktoriserade revisorer gäller bestämmelsen i 8 § förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer. Under hänvisning till nu nämnda bestämmelser synes en auktoriserad revisor ha betydande möjligheter att hävda att han inte utan huvudmannens samtycke får höras som vittne angående något som omfattas av tystnadsplikten. Vidare är att observera stadgandet i RB 36:6, enligt vilket ett vittne kan vägra att som vittne avge utsaga, varigenom yrkeshemlighet skulle uppenbaras, om ej synnerlig anledning förekommer att vittnet höres därom. Jfr angående beslag RB 27:2 och angående editionsföreläggande RB 38:2 andra stycket.

Det är att rekommendera att ledamot, när fråga uppkommer om vittnesförhör med honom, om beslag eller om editionsföreläggande, och klienten inte vill samtycka, till rättens avgörande hänskjuter frågan om vilka skyldigheter som åvilar honom.

Gentemot taxeringsmyndigheterna är en revisor inte skyddad i motsvarande grad. Enligt 56 § 4 mom. taxeringslagen får den som verkställer s. k. taxeringsrevision ta del av handlingar av betydelse för revisionen utan hinder av att den, hos vilken revisionen sker, har att iakttaga tystnad om deras innehåll, låt vara att skatterätten på framställning av den hos vilken revisionen sker kan besluta att viss handling skall undantas från revisionen; förutsättningen för bifall till sådan framställning är emellertid att synnerliga skäl föranleder därtill. Enligt bevissäkringslagen för skatte- och

avgiftsprocessen den 27 november 1975, som trätt i kraft den 23 december samma år, får s. k. säkringsåtgärd (beslag, försegling och eftersökning) beslutas utan annan förutsättning än att risk föreligger för att ett bevismedel kommer att undanhållas eller förvanskas. Visserligen kan den som blir föremål för åtgärden göra skriftlig framställning hos länsskatterätten om undantagande av visst bevismedel från granskning, om han har tystnadsplikt beträffande innehållet i handlingen eller anser att innehållet på grund av särskilda omständigheter ej bör komma till annans kännedom, men sådan framställning får bifallas endast om synnerliga skäl föreligger.

Anteckningar som förs av ledamot i samband med uppdrag och kopior av handlingar som utgör dokumentation, är hans respektive hans byrås egendom och får inte utan laglig skyldighet utlämnas till annan. I händelse av beslag eller editionsföreläggande bör ledamot respektive hans byrå, då det är genomförbart, behålla kopior av sådana anteckningar och handlingar.

Regel 6 — Förhållandet till kolleger

Ledamot skall verka för goda relationer inom yrkeskåren.

Anvisningar:

Innan ledamot riktar kritik mot kollegas handlande eller underlåtenhet, måste han beakta de omständigheter som förelåg då kollegan gjorde sina överväganden. Kritik som riktas mot kollega, skall ha värdig form och bör underställas denne, innan den framförs.

Regel 7 — Publicitet och ackvisition

Ledamot får icke göra sitt namn och sina kvalifikationer kända hos allmänheten på ett sätt som kan misskreditera yrket.

Han får ej genom andra än i stadgarna medgivna reklamåtgärder eller genom direkt ackvisition söka värva uppdrag.

Anvisningar:

Grundläggande för revisorns yrkesutövning är en strävan efter objektivitet. Subjektivt färgad publicitet rörande den egna personen eller verksamheten motsvarar följaktligen ej god revisorssed.

Regel 8 — Arvodesdebitering

Arvode skall vara skäligt med hänsyn till de kunskaper och den erfarenhet som ledamoten kan utnyttja i sin yrkesverksamhet och med hänsyn till det enskilda uppdragets natur och omfattning.

Ledamot får icke överenskomma om arvode beräknat efter andra grunder än ovan sagts eller debitera arvode som görs beroende av resultatet av hans arbete.

Anvisningar:

Klienter är berättigade att på begäran få en approximativ uppgift om arvodet för ett visst uppdrag, så att arvodet på förhand kan bedömas. Om detta icke är möjligt, skall klienten på begäran hållas underrättad om nedlagda kostnader i den takt arbetet fortskrider.

Bilaga 7:3

(ur Svenska Revisorsamfundet SRS: Stadgar. Etiska och kollegiala regler)

Etiska och kollegiala regler för ledamöterna i Svenska Revisorsamfundet SRS

Förord

1969 års målsättnings- och organisationskommitté inom SRS föreslog bl. a. utredning rörande tolkningen av begreppet god revisorssed. Ordinarie höstmötet i december 1970 antog enhälligt det framlagda handlingsprogrammet och styrelsen utsåg den 29 november 1971 en kommitté, kallad etikgruppen, för utarbetande av etiska och kollegiala regler.

Orsaken till tillkomsten av etiska regler är behovet av en närmare beskrivning av innehållet i § 1 i Revisorsamfundets stadgar, som bl. a. säger att SRS skall verka för god revisorssed. Vad som avses med sådan sed berörs däremot icke i stadgarna.

De regler, som nu införts, har arbetats fram av etikgruppen med ledning av studier av in- och utländska kodifierade regler och rättsfallsstudier, enkät till SRS' ledamöter samt gruppens egen erfarenhet och uppfattning.

Reglerna är givetvis icke uttömmande utan de är ett försök att nedskriva de mera grundläggande uppfattningarna. Liksom i så många andra situationer får man bedöma den uppkomna frågan med hänsyn till de speciella förhållanden, som råder i det enskilda fallet.

För att ge vägledande uttalanden i etiska och kollegiala frågor har tillsatts en permanent nämnd.

Etiska och kollegiala regler för ledamöterna i Svenska Revisionsamfundet SRS

Allmänna bestämmelser

§ 1 Det åligger ledamot att efter bästa förmåga tillvarata sina uppdragsgivares och andra målgruppers intressen inom ramen för vad lag och god revisorssed bjuder.

Ledamot skall utföra sina uppdrag med saklighet och omsorg.

För att kunna uppfylla dessa krav fordras att ledamot ständigt förnyar sina kunskaper och vaksamt följer utvecklingen inom sitt område.

§ 2 Ledamot skall uppträda på sådant sätt att aktning och förtroende för yrkeskåren upprätthålls.

§ 3 Reklam skall vara saklig. Den får icke vara uppseendeväckande eller illojal. Reklam

Brevpapper får endast innehålla fakta om ledamoten, huvudsakligast namn, adress och telefon.

Medlemskap i SRS bör alltid anges.

§ 4 Ledamot bör icke till annan avstå arvode eller utge ersättning för att han tillförts uppdrag av denne, såvida det icke är fråga om överlåtelse helt eller delvis av verksamheten. Ackvisition

§ 5 Ledamot bör icke åta sig uppdrag av sådan omfattning att kvaliteten på arbetet därigenom försämras. Verksamhetens omfattning

§ 6 Det åligger ledamot att vid val av medarbetare visa noggrannhet och omdöme, att skaffa sig god kännedom om deras utbildning och praktik samt att ge dem arbetsuppgifter anpassade efter vunnen erfarenhet av nämnda faktorer. Medarbetare

Ledamot bör bereda sina anställda tillfälle till lämplig vidareutbildning.

Förhållandet till uppdragsgivare

§ 7 Ledamot och hans medarbetare har tystnadsplikt om de förhållanden, som de får kännedom om i sitt arbete, såvida icke lagstiftningen ålägger ledamoten att uttala sig i speciella fall. Tystnadsplikt

Därutöver har ledamot, som slutar ett uppdrag, rätt att till sin efterträdare uppge orsaken till uppdragets upphörande och den senare rätt att av ledamoten erhålla för fullgörandet av sitt uppdrag erforderliga uppgifter.

§ 8 Ledamot får icke – i eller utanför sin yrkesverksamhet åta sig uppdrag, som menligt kan påverka hans oberoende ställning. Oberoende

Som en följd härav anses det oförenligt med ledamots verksamhet att verka som fastighetsmäklare och försäkringsombud att driva inkassoverksamhet eller liknande, såvida icke ledamoten upplyst uppdragsgivare om att han uppbär ersättning härför av annan än denne.

Ledamot får icke göra sig beroende av uppdragsgivare genom lån, borgensförbindelser eller andra ekonomiska avtal mellan parterna vid sidan av uppdragsförhållandet.

§ 9 Vid bestämmande av arvode skall hänsyn tas till att ledamoten utför ett kvalificerat arbete och till det ansvar, som ledamotens arbete innebär. Arvodesdebitering

Ledamoten får icke betinga sig ett arvode, som är beroende av det ekonomiska resultatet av arbetet.

Ledamot bör icke åta sig utförande av uppdrag till fast arvode, om uppdragets omfattning icke helt kan överblickas.

Om anbud på fast arvode måste lämnas (t. ex. på grund av bestämmelse i bolagsordning eller liknande) bör anbudet lämnas med förbehåll om rätt till tilläggsräkning.

Sedan uppdraget slutförts eller eljest upphört skall sluträkning snarast möjligt tillställas uppdragsgivaren.

§ 10 Sedan uppdrag slutförts eller eljest upphört, skall uppdragsgivaren tillhöriga handlingar utan dröjsmål utlämnas till honom, såvida icke laga rätt att innehålla handlingarna föreligger. Utlämnande av handlingar

Förhållandet till kolleger

§ 11 Med kollega avses ledamot i SRS och i annan revisorsorganisation.

§ 12 Medför ett uppdrag att ledamoten skall uttala sig om en kollegas arbete, skall uttalandet vara sakligt. Om det är lämpligt med hänsyn till uppdraget och uppdragsgivaren, skall ledamoten taga kontakt med kollegan för att undvika missförstånd, innan uttalandet görs.

§ 13 Då ledamot erbjuds ett uppdrag, som en kollega har eller nyligen haft, bör han ta reda på orsaken härtill.

Det nya uppdraget skall icke övertas, om uppdragsgivaren icke vill rätta till allvarliga förhållanden, som kollegan med rätta har vägrat att godkänna.

§ 14 Om ledamot, som har anställning hos kollega, ämnar sluta sin anställning för att börja egen verksamhet eller erhålla anställning hos annan kollega, får han under anställningstiden icke verka för att uppdragsgivare skall följa med till det nya verksamhetsområdet.

§ 15 Ledamot får icke direkt vända sig till en kollegas medarbetare och erbjuda denne anställning.

§ 16 Om ledamot får uppdrag hos en kollegas uppdragsgivare bör kollegan underrättas härom.

Ledamot får icke motsätta sig att kollega tillkallas av uppdragsgivaren och får ej heller försvåra samarbete med kollegan.

§ 17 Ledamot bör icke erbjuda sina tjänster utan ersättning eller mot orimligt lågt arvode, om det icke kan motiveras av ideella skäl.

§ 18 Om kollega avlider, får ledamot icke vända sig till dennes uppdragsgivare för att överta uppdrag med mindre än att åtgärden skriftligen godkännes av den avlidnes rättsinnehavare.

Förhållandet till myndigheter

§ 19 Utöver vad som anges i § 2 gäller, att ledamot såsom ombud i mål och ärenden hos myndighet är skyldig att väl förbereda sig och att handlägga uppdraget med omsorg och skyndsamhet.

(ur Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF):
Stadgar. Regler om god sed)

Allmänna bestämmelser

§ 1 Det åligger ledamot att efter bästa förmåga tillvarata sina uppdragsgivares och andra målgruppers intressen inom ramen för vad lag och god redovisnings- och revisorssed bjuder.

Ledamot skall utföra sina uppdrag sakligt och omsorgsfullt.

För att kunna uppfylla dessa krav fordras att ledamot ständigt förnyar sina kunskaper och vaksamt följer utvecklingen inom sitt område.

§ 2 Ledamot skall uppträda på sådant sätt att aktning och förtroende för yrkeskåren upprätthålls.

Reklam

§ 3 Reklam skall vara saklig. Den får icke vara stötande eller illojal.

Brevpapper får endast innehålla fakta om ledamoten, huvudsakligast namn, adress och telefon.

Medlemskap i SRF bör anges.

Ackvisition

§ 4 Ledamot bör icke till annan avstå arvode eller utge ersättning för att han tillförts uppdrag av denne, såvida det icke är fråga om överlåtelse helt eller delvis av verksamheten.

Verksamhetens omfattning

§ 5 Ledamot bör icke åta sig uppdrag av sådan omfattning att kvaliteten på arbetet därigenom försämras.

Medarbetare

§ 6 Det åligger ledamot att vid val av medarbetare visa noggrannhet och omdöme, att skaffa sig god kännedom om deras utbildning och praktik samt att ge dem arbetsuppgifter anpassade efter vunnen erfarenhet av nämnda faktorer.

Ledamot bör bereda sina anställda tillfälle till lämplig vidareutbildning.

Förhållandet till uppdragsgivare

Tystnadsplikt

§ 7 Ledamot och hans medarbetare har tystnadsplikt om de förhållanden, som de får kännedom om i sitt arbete, såvida icke lagstiftningen ålägger ledamoten att uttala sig i speciella fall.

Därutöver har ledamot, som slutar ett uppdrag, rätt att till sin efterträda-

re uppge orsaken till uppdragets upphörande och den senare rätt att av ledamoten erhålla för fullgörandet av sitt uppdrag erforderliga uppgifter.

Oberoende

§ 8 Ledamot får icke – i eller utanför sin yrkesverksamhet – åta sig uppdrag, som menligt kan påverka hans oberoende ställning.

Som en följd härav anses det oförenligt med ledamots verksamhet att verka som fastighetsmäklare och försäkringsombud att driva inkassoverksamhet eller liknande, såvida icke ledamoten upplyst uppdragsgivare därom.

Ledamot får icke göra sig beroende av uppdragsgivare genom lån, borgensförbindelser eller andra ekonomiska avtal mellan parterna vid sidan av uppdragsförhållandet.

Arvodesdebitering

§ 9 Vid bestämmande av arvode skall hänsyn tas till att ledamoten utför ett kvalificerat arbete och till det ansvar, som ledamotens arbete innebär.

Ledamoten bör icke betinga sig ett arvode, som är beroende av det ekonomiska resultatet av arbetet.

Ledamot bör icke åta sig utförande av uppdrag till fast arvode, om uppdragets omfattning icke helt kan överblickas.

Om anbud på fast arvode måste lämnas (t. ex. på grund av bestämmelse i bolagsordning eller liknande) bör anbudet lämnas med förbehåll om rätt till tilläggsräkning.

Sedan uppdraget slutförts eller eljest upphört skall sluträkning snarast möjligt tillställas uppdragsgivaren.

Utlämnande av handlingar

§ 10 Sedan uppdrag slutförts eller eljest upphört, skall uppdragsgivaren tillhöriga handlingar utan dröjsmål utlämnas till honom, såvida icke laga rätt att innehålla handlingarna föreligger.

Förhållandet till kolleger

§ 11 Med kollega avses ledamot i SRF och i annan revisorsorganisation.

§ 12 Medför ett uppdrag att ledamoten skall uttala sig om en kollegas arbete, skall uttalandet vara sakligt. Om det är lämpligt med hänsyn till uppdraget och uppdragsgivaren, skall ledamoten taga kontakt med kollegan för att undvika missförstånd, innan uttalandet görs.

§ 13 Då ledamot erbjuds ett uppdrag, som en kollega har eller nyligen haft, bör han ta reda på orsaken varför kollegan ej längre innehar uppdraget.

Det nya uppdraget skall icke övertas, om uppdragsgivaren icke vill rätta till allvarliga förhållanden, som kollegan med rätta har vägrat att godkänna.

§ **14** Om anställd ledamot ämnar sluta sin anställning för att börja egen verksamhet eller taga anställning hos annan, får han under den kvarvarande anställningstiden icke verka för att uppdragsgivare skall följa med till den nya verksamheten.

§ **15** Ledamot får icke direkt vända sig till en kollegas medarbetare och erbjuda denne anställning.

§ **16** Om ledamot får uppdrag hos en kollegas uppdragsgivare, bör kollegan underrättas härom.

Ledamot får icke motsätta sig att kollega tillkallas av uppdragsgivaren och får ej heller försvåra samarbete med kollegan.

§ **17** Ledamot bör icke erbjuda sina tjänster utan ersättning eller mot orimligt lågt arvode, om det icke kan motiveras av ideella skäl.

§ **18** Om kollega avlider, får ledamot icke vända sig till dennes uppdragsgivare för att överta uppdrag med mindre än att åtgärden skriftligen godkännes av den avlidnes rättsinnehavare.

Förhållandet till myndigheter

§ **19** Utöver vad som anges i § 2 gäller, att ledamot såsom ombud i mål och ärenden hos myndighet är skyldig att väl förbereda sig och att handlägga uppdraget med omsorg och skyndsamhet.

Bilaga 8

Sammanställning av remissyttranden över BRÅ: s promemoria (BRÅ PM 1978: 2) Revisors verksamhet

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av justitiekanslern (JK), riksåklagaren (RÅ), hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm, rikspolisstyrelsen, bokföringsnämnden, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket, riksskatteverket, kommerskollegium, patent- och registreringsverket, näringsfrihetsombudsmannen (NO), statens industriverk, länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus samt Malmöhus län, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Institutet för intern revision, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Centralorganisationen SACO/SR, Kooperativa förbundet (KF), Svensk industriförening, Svenska bankföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Stockholms kommun, Landstingsförbundet, Svenska revisorsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges ackordscentral, Sveriges advokatsamfund, Sveriges aktiesparares riksförbund, Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund, Svenska företagares riksförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO) – Familjeföretagen, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.

Följande remissinstanser har till sina remissyttranden fogat yttranden.

Riksåklagaren av överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, länsåklagaren i Malmöhus och Älvsborgs län samt länsåklagaren för speciella mål Thorsten Rosenberg,

kommerskollegium av Stockholms och Skånes handelskammare, handelskammaren för Örebro och Västmanlands län, handelskammaren i Gävle samt Västerbottens och Gotlands handelskammare,

länsstyrelsen i Stockholms län av lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi och

Centralorganisationen SACO/SR av Civilekonomernas riksförbund, i vars yttrande organisationen har instämt.

Följande remissinstanser har avlämnat gemensamma yttranden.

Svenska handelskammarförbundet och Sveriges industriförbund samt

SHIO – Familjeföretagen och Sveriges köpmannaförbund.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen har instämt i yttrandet från Svenska handelskammarförbundet och Sveriges industriförbund.

1. Allmänna synpunkter

Justitiekanslern: Revisorerna och deras verksamhet kan göras till ett effektivt instrument vid bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten. Härför krävs dock långtgående och genomgripande förändringar av gällande ordning.

Arbetsgruppens förslag och rekommendationer, ehuru välbetänkta och välbefogade, kännetecknas av stor försiktighet och återhållsamhet. Enligt min bedömning kan arbetsgruppens förslag och rekommendationer knap-

past förväntas komma att motverka eller hindra den ekonomiska brottsligheten inom näringsverksamhet annat än i ringa mån. Promemorian får väl snarast ses som ett första steg i rätt riktning.

Riksåklagaren: Statsmakterna har under senare år vidtagit en rad åtgärder i syfte att stärka revisorernas ställning och öka insynen i företagen. Sålunda har kommerskollegium sedan 1973 till uppgift att meddela auktorisation och godkännande av revisor samt att utöva tillsyn över de kvalificerade revisorernas verksamhet. Den nya aktiebolagslagen innebär bland annat att skyldigheten att ha kvalificerad revisor utvidgats, att jävsreglerna skärpts och att redovisningen gjorts öppnare. En ny bokföringslag har införts och en särskild bokföringsnämnd har inrättats med uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed. Vidare kan nämnas lagstiftningen om styrelserepresentation för samhället och de anställda samt medbestämmandelagen, som ger de anställda rätt till information om företagens ekonomiska förhållanden och till insyn i räkenskaperna. Det är inte minst från brottsbekämpningssynpunkt angeläget att detta reformarbete förs vidare. Åtgärder i syfte att stärka revisorernas verksamhet kan sannolikt ge god effekt när det gäller kampen mot det allvarliga samhällsproblem som den ekonomiska brottsligheten utgör. En riktpunkt för reformarbetet bör vara att revisorn garanteras en i möjligaste mån självständig och oberoende ställning i förhållande till såväl styrelsen och verkställande direktören som till bolagsstämman eller motsvarande organ. Arbetsgruppens förslag och rekommendationer tillgodoser detta syfte.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Som arbetsgruppen själv framhåller redovisas inte någon fullständig genomgång av förhållandena på revisorsområdet. Utrymme bör därför finnas för ytterligare reformer, exempelvis rörande förvaltningsrevisionens innebörd eller revisionsberättelsernas innehåll. Den diskussion i dessa och näraliggande frågor som pågår inom revisorernas egna organisationer bör följas av arbetsgruppen och kunna ge anledning till nya förslag. – – –

Hur än olika regler utformas utgör dock den enskilde revisorns ansvarskänsla tyngdpunkten i hans kontroll- och styrfunktion. Även med inskriven etik är det därför viktigt att de förändringar som görs kringgärdas av en sådan fasthet att de verkligen får en uppstramande effekt. Det kan därvid ej undvikas att de ansvarsbestämmelser som kan beröra revisorer i deras yrkesverksamhet bör ha sådana strafflatituder att bestämmelserna kan tillämpas i praktiken. Ofta blir brott t. ex. mot aktiebolagslagen vari preskriptionstiden i princip är tvåårig sent upptäckt och kräver sådan utredning att tidpunkten för preskription passerats då åtalsfrågan kan prövas. Vidare bör gränsen för straffbar medverkan av revisor vid olika typer av kvalificerade ekonomiska brott noggrant utredas. För att besvara tveksamma principfrågor bör därvid domstolsprejudikat tillskapas.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: Arbetsgruppen har påstått att den ej funnit några exempel på fall där revisorer medverkat i ekonomisk brottslighet. Jag vill då nämna två exempel på sådan brottslighet. Under 1978 har i Malmö åtal väckts mot två styrelseledamöter i ett handelsbolag för bokföringsbrott och grov oredlighet mot borgenärer bestående i obehörig vinstutdelning på cirka 600.000 kronor. Händelserna har ägt rum 1973 och 1974. En mystisk brand inträffade i bolagets lokaler 1973 varvid hela bokföringen brann upp. Någon rekonstruktion av den gjordes ej. Oredligheten har möjliggjorts genom upptagande av fingerade fakturafordringar. Detta har ej varit möjligt utan samverkan med bolagets revisor. Denne har emellertid ej kunnat höras i saken enär han avled innan förun-

dersökningen påbörjades. I ett skattemål, som är under utredning, har en revisor i tre aktiebolag anstiftat skattebedrägerier genom att förmå bolagens styrelser att utfärda skenfakturor på ett av revisorn bildat s. k. vinstbolag. Förfarandet har pågått under tre år. Gärningarna är numera erkända. Beloppen uppgår till över 1 miljon kronor. Ingen av de här nämnda revisorerna har varit auktoriserad eller godkänd revisor.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Inledningsvis vill jag erinra mot den enligt min mening alltför försiktiga inställning till frågan om vissa revisorers medverkan i ekonomisk brottslighet, som kommit till uttryck i arbetsgruppens promemoria, som alltför mycket skjuter i bakgrunden de avarter inom revisionsverksamhet, som man som åklagare ibland kommit i kontakt med.

Länsåklagaren för speciella mål: Jag delar arbetsgruppens uppfattning att de i skilda sammanhang gjorda påståendena om revisorers medverkan i ekonomisk brottslighet varit överdrivna. Där sådan medverkan förekommit har det enligt min erfarenhet varit fråga om verksamhet som drivits i bolagsform med en eller ett fåtal ägare.

Denna min erfarenhet har gett mig anledning antaga att kvalitén på revisorer i en- och fåmansbolag kan vara mindre god, ej auktoriserade, kombinationen bokförare/revisor, och att deras lojalitet mot sådana bolag kan eftersättas till förmån för riskfyllda och tvivelaktiga transaktioner som ger bolagsmännen ekonomiska fördelar, ofta av kortfristig natur och som kan komma att bedömas som brottsliga, grundlägga skadeståndsansvar eller medföra eftertaxering.

I etablerade flerägda företag däremot synes det var mera naturligt att revisorerna kommer att inta en mot företagsledningen kritisk inställning till förmån för aktieägares och anställdas intressen.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Enligt hovrättens mening är arbetsgruppens förslag väl avvägda och hovrätten tillstyrker att de läggs till grund för en reform.

Bokföringsnämnden: Det finns enligt nämndens mening ett uppenbart samband mellan upprätthållandet av god redovisningssed och en stark och välutvecklad revisionsfunktion. BRÅ:s "promemoria över Revisors verksamhet" innehåller flera förslag som synes kunna medverka till att stärka och utveckla revisorsfunktionen. Nämnden vill därför i princip tillstyrka åtgärder huvudsakligen i den riktning, som tas upp i promemorian. Flera av dessa faller dock utanför BFN:s arbetsområde, varför nämnden inte är beredd att lämna några synpunkter på de specifika åtgärdspunkterna.

Utöver vad ovan sagts vill BFN dock peka på en aspekt som enligt nämndens uppfattning är av avgörande betydelse för kvalifikationerna på redovisningsområdet, men som inte behandlas i BRÅ:s promemoria. Det gäller utbildningen i ämnet bokföring.

BFN ägnar stort intresse åt utbildningen på redovisningsområdet. I kontakterna med näringslivet har nämnden kunnat konstatera brister i den grundläggande utbildningen inom området, icke minst i universitetsutbildningen. Bokföringsteknik, som ju är grundläggande för allt redovisnings- och revisionsarbete ägnas ett alltför översiktligt intresse i kursplanerna. Det är sålunda enligt BFN:s uppfattning angeläget att söka påverka utbildningsinstanserna att i kursplanerna lägga in mera av praktisk bokföring. Detta ställer i sin tur krav på praktisk erfarenhet av bokföringsarbete hos lärarna.

En förbättrad redovisningsstandard måste sålunda grundläggas redan vid våra läroanstalter. Genom den pågående utvecklingen på bl. a. redo-

visnings- och ADB-områdena samt genom tillkomsten av ständigt nya skatteregler är det vidare angeläget att förutsättningar skapas för en återkommande uppdatering av kunskaperna hos de praktiskt verksamma.

Bankinspektionen: Bankinspektionen, som i sin verksamhet har omfattande kontakter med revisorer och deras verksamhet, anser utifrån sina erfarenheter att ett genomförande av arbetsgruppens förslag och rekommendationer skulle vara av betydande värde. I två betydelsefulla avseenden, nämligen beträffande förslaget om revisors upplysningsskyldighet samt rekommendationen om krav på kvalificerad revisor i alla aktiebolag, skulle en anpassning ske till vad som tillämpas i bankverksamheten och som enligt inspektionens erfarenheter i allt väsentligt fungerat väl. – – – Bankinspektionen tillstyrker att arbetsgruppens förslag och rekommendationer genomförs.

Försäkringsinspektionen: Försäkringsinspektionen tillstyrker arbetsgruppens förslag och rekommendationer.

Arbetsgruppens förslag att det i aktiebolagsregistret skall intagas uppgifter om revisor och att bestämmelserna om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet skall omarbetas synes böra medföra att en ev. utvidgad registrering av liksom bestämmelserna i övrigt om revisorer i försäkringsbolagen bör övervägas i samband med den f. n. pågående översynen av lagen om försäkringsrörelse (E 1977: 05).

Riksrevisionsverket: Det torde numera råda allmän enighet om att de auktoriserade och godkända revisorerna utövar sin granskningsverksamhet inte endast i ägarnas intressen utan även har att beakta det allmännas och övriga intressenters intressen. Detta kommer även till uttryck i förarbetena till nuvarande aktiebolagslag.

I företagens ekonomiska verksamhet har det allmänna numera betydande intressen. De anställdas källskatter, företagens socialförsäkringsavgifter och mervärdesskatt samt företagens egna skatter utgör tillsammans en stor del av företagens ekonomiska omslutning.

Revisorns skyldigheter att bl. a. bevaka att företaget i sin redovisning korrekt redovisar samtliga skulder och övriga förpliktelser innebär enligt RRVs bedömning en relativt omfattande granskning av att företaget fullgjort de åligganden som i lag föreskrivits gentemot det allmänna. Detta innebär vidare att revisorn inte bara har skyldighet att bevaka att samtliga skulder upptagits till rätt belopp, utan även att företaget i sin verksamhet inte framdeles åsamkas förluster på grund av att verksamheten inte följt gällande lagstiftning. Här kan man bl. a. peka på företagens skyldigheter och ansvar för de anställdas källskatteavdrag.

Däremot innebär det inte att revisorn övertar de kontrolluppgifter som åvilar olika myndigheter, exempelvis inom skatte- och avgiftsområdet.

Revisorn behöver alltså för att fullgöra sitt revisionsuppdrag granska att verksamheten följt bl. a. de bestämmelser som gäller för taxering och uppbörd. För att undanröja eventuella oklarheter i revisorns ansvar kunde det övervägas att föreskriva att revisorn explicit i revisionsberättelsen uttalar sig även över denna granskning. Samma effekt skulle i huvudsak även kunna nås om detta ansvar preciserades i revisionsorganisationernas rekommendationer om upprättande av revisionsberättelse.

Kommerskollegium: I den allmänna debatten om ekonomisk brottslighet har inte sällan framkastats påståenden om att revisorer mer eller mindre systematiskt främjat sådan verksamhet genom rådgivning och på annat sätt. Att missförhållanden av sådant slag förekommer bland personer som benämner sig revisorer synes uppenbart. Det vore emellertid mycket

olyckligt om dessa missförhållanden skulle prägla den totala bilden av förhållandena på revisorsområdet, dels eftersom flertalet auktoriserade och godkända revisorer fullgör sitt arbete på ett förtjänstfullt sätt, dels och inte minst eftersom man då riskerar underlåta att tillvarata det mycket effektiva medel i kampen mot ekonomisk brottslighet som den seriöse revisorns verksamhet utgör. Kollegiet vågar göra det påståendet att en stark och välutvecklad revisionsfunktion i själva verket är ett av de mer effektiva preventiva medlen härvidlag. Här kan bara erinras om det förhållandet att en mycket betydande del av den ekonomiska brottsligheten – enkannerligen skatte- och avgiftsfusket – som förekommer på rörelseområdet inte torde vara av särskilt kvalificerat "tekniskt" slag utan sker i skydd av – eller helt enkelt som resultat av – oordnade ekonomiska förhållanden. En ordnad ekonomisk redovisning underkastad kvalificerad kontroll skulle med all säkerhet verka mycket starkt hindrande för denna form av ekonomisk brottslighet.

Det ligger i sakens natur att en stark och välutvecklad revisionsfunktion också skulle verka hämmande på försök till mer kvalificerade manipulationer.

Mot denna bakgrund hälsar kollegiet med tillfredsställelse att arbetsgruppen som utgångspunkt för sitt arbete valt att söka positivt tillvarata de seriösa revisorernas verksamhet. Kollegiet hyser också den uppfattningen att åtgärder därvid bör vidtagas dels för att på olika sätt stärka revisorns ställning, dels för att skapa ett regelsystem som gör det möjligt att effektivt tillvarata revisorns verksamhet i bl. a. sådana situationer som det här är fråga om.

Det måste starkt betonas att de reformer gruppen rekommenderar – i den utsträckning de bör genomföras – kan ses endast som ett första steg på vägen. I själva verket finns en mängd frågor av lika hög angelägenhetsgrad på detta område, som bör bli föremål för övervägande och eventuell reglering. Som exempel kan här bara nämnas revisorns uppgifter och ansvar i det krisdrabbade företaget, revisorns ansvar som deklarationsmedhjälpare m. m.

Näringsfrihetsombudsmannen: Arbetsgruppen förklarar att man efter vissa granskningar ej funnit belägg för att revisorer genom rådgivningsverksamhet aktivt medverkat i ekonomisk brottslighet. Det kunde kanske i och för sig ha varit tillräckligt att enbart redovisa detta resultat av arbetsgruppens utredningsverksamhet på förevarande område.

Statens industriverk: Industriverket tillstyrker de förslag och rekommendationer som arbetsgruppen kommit fram till utom vad gäller utformningen av den tredje etikregeln.

Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi: Företagets ekonomiska system utgör tillsammans med marknadsprognoser m. m. underlag för analys av företagets överlevnadsmöjligheter och framtida ekonomiska situation. En god kvalité på underlaget bidrar till säkrare framtidsbedömning. Enligt LSMS' åsikt bör definitionen av revisors verksamhet vidgas att omfatta inte bara granskning av historiska, ekonomiska fakta utan också befintlighet och användning av ekonomiska prognosinstrument.

I och med att extern revisor alltmer kommit att, vad avser reell räkenskapsgranskning, förlita sig på intern revisors uppgifter har överblicken över företagets totala situation blivit alltmer diffus för den externe revisorn. I sammanhanget påpekas att intern revisor genom sitt anställningsförhållande är beroende av företagsledningens uppfattning om dennes arbetsuppgifter. Vidare att extern revisor måste, när han accepterar revi-

sionsuppdrag, väga den ersättning som företaget är berett att utge mot möjligheterna att utföra tillräckligt omfattande revision. LSMS anser dessa förhållanden olyckliga och anser frågan om innehållet i revisors arbete väsentligare att reglera än revisors status, som promemorian i huvudsak diskuterar. Status kommer i så fall att naturligt utkristallisera sig.

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) har icke kunnat visa att revisor medverkat till uppkomst av ekonomisk brottslighet. Detta innebär, enligt myndighetens uppfattning, ingen garanti för att sådan verksamhet inte förekommer. BRÅ har varken redovisat omfattning av sin undersökning, klart definierat vad man avser med revisor eller uppställt kriterier på vad som avses med medhjälp till ekonomisk brottslighet. Dessa brister i utredningen gynnar knappast en genomgripande analys av erforderliga åtgärder.

Bland kriterierna ska vid bedömningen enligt LSMS' åsikt ingå t. ex. att kontrollera att företaget fullgjort sin anmälningsskyldighet enligt uppbörds-, mervärdesskatte- och socialförsäkringsförfattningarna, att skyldigheterna enligt aktiebolagslagen betr. styrelse, inlämnande av årsredovisning fullgjorts etc. Brister i detta är av vikt, inte bara för skattemyndigheter och liknande, utan kanske än mer för företagets borgenärer, anställda m. fl. Ett i efterhand uppkommande krav beroende på tidigare brister i dessa avseenden kan – inte minst beroende på skatters och avgifters storlek – direkt äventyra företagets fortlevnad.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Revisors verksamhet har under senare år alltmer kommit i förgrunden i den allmänna debatten. Det har bland annat gjorts gällande, att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet. Den arbetsgrupp inom brottsförebyggande rådet, som utarbetat promemorian, har undersökt i vad mån det finns fog för påståenden av detta slag. Man har därvid funnit att det saknas grund för de långtgående påståenden som framförts i allmänna debatten. Den slutsats arbetsgruppen sålunda dragit av sina undersökningar överensstämmer med de erfarenheter som länsstyrelsen gjort. Länsstyrelsen instämmer därför i arbetsgruppens uppfattning att arbetet i första hand bör inriktas på att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. Detta bör ske genom att revisorns oberoende ställning säkerställes så långt det är möjligt och genom att de krav och förväntningar som bör ställas på en företagsrevisor preciseras på ett bättre sätt än för närvarande.

När länsstyrelsen talar om oberoende ställning åsyftar länsstyrelsen i första hand förhållandet till uppdragsgivaren. I mindre eller medelstora fåmansföretag kan det ibland vara svårt för revisorn att hävda sin uppfattning. Länsstyrelsen har sålunda observerat några fall där företag inte kunnat betala förfallna skatter för anställda samt arbetsgivaravgifter samtidigt som företagsägaren uttagit en lön som avsevärt överstigit vad som kan betecknas som marknadsmässigt. Det handlar här inte om vad som i dagligt tal kallas för ekonomisk brottslighet utan mera om det allmännas borgenärsintresse. Länsstyrelsen har den uppfattningen att det är på denna punkt som en allmän uppstramning bör ske. Det allmännas förluster på grund av att företag genom olika transaktioner inom lagens ram får sin likviditet och ekonomiska ställning så försvagad att det inte kan erläggа skatter och avgifter för anställda, är avsevärda.

I diskussionen om vilka intressen som revisorn har att beakta i sin verksamhet vill länsstyrelsen på grund av sina erfarenheter betona vikten av att revisorn i sin verksamhet noga beaktar borgenärernas intressen. Denna bevakning bör vara framåtriktad. Transaktioner som vidtages ett år

i ett familjeföretag, exempelvis uttag av onormalt hög lön till företagsägaren, överlåtelse av fastighet eller annan egendom till ägaren på generösa villkor m. m., kan på sikt försvaga ett företags ekonomi så att det inte kan fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna.

Länsstyrelsen anser att revisorns ansvar i olika hänseenden bör preciseras så långt det är möjligt. Det uttalande som departementschefen gjort i proposition 1977/78:41 (sid. 38) om revisorns skyldighet att övervaka att de villkor som uppställts vid dispens från låneförbudet efterföljes är ett exempel på en sådan precisering.

Arbetsgruppen har i promemorian framlagt rekommendationer och förslag som i stort ligger i linje med de önskemål och synpunkter som länsstyrelsen har framfört.

FAR: FAR har med tillfredsställelse noterat arbetsgruppens uttalande, att påståenden i den allmänna debatten om att vissa kvalificerade revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet visat sig vara utan grund. – – – FAR ställer sig i huvudsak positiv till arbetsgruppens förslag vilka har samma syfte som den verksamhet FAR bedriver.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer: Föreningens medlemmar arbetar med kontroll inom skatte- och avgiftsområdet. Utvecklingen på detta område har under senare år alltmer inriktats mot en mera total kontroll av företags- och skattskyldigas förhållande till det allmänna. Kontrollarbetet innefattar således inte endast att taxeringar till statlig och kommunal inkomstskatt blir riktigt bestämda utan även mervärdeskatt, källskatt, underlag för socialavgifter m. m. Även uppbördsområdet kommer därvid in i bilden på ett markant sätt. Det gäller för det allmänna att inte endast kontrollera att åsatta taxeringar blir riktiga utan att i minst lika hög grad tillse att skatter och avgifter flyter in på ett tillfredsställande sätt. Ett tecken på att statsmakterna insett vikten av denna nya inriktning är införandet av betalningssäkringslagen från den 1 januari 1979.

Det allmänna ställer emellertid krav på företag och skattskyldiga inte endast från skatte- och avgiftssynpunkt. Det ökade stöd som det allmänna lämnar till företag i form av lån, bidrag m. m. ökar kravet på kontroll och insyn. Även frågor om ackord för obetalda skatter och avgifter kommer in i detta sammanhang. När det gäller konkurser har det visat sig att många inte är seriösa. Det allmänna har i praktiskt taget alla sådana fall fordringar på grund av obetalda skatter och avgifter.

Den utveckling som sålunda ägt rum, har medfört att företagsrevisorernas verksamhet kommit alltmera i blickpunkten. Även om riksdagen avvisat tanken på att utnyttja företagsrevisorerna för att bekämpa skattefusk och skatteflykt så ligger det i sakens natur, att en företagsrevisor inom ramen för sin verksamhet måste beakta borgenärernas intressen. Till ett bolags borgenärer måste även det allmänna räknas. Mot denna bakgrund finner föreningen det väl motiverat att man nu tar upp en ingående diskussion om företagsrevisorernas verksamhet.

I den allmänna debatten har gjorts gällande, att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet. Arbetsgruppen har i anledning härav gått igenom visst material, som legat till grund för sådana påståenden. Man har därvid inte kunnat finna att det förelegat fog för de långtgående påståenden som framförts. Den uppfattning som arbetsgruppen här redovisat, överensstämmer i stort sett med erfarenheter som föreningens medlemmar gjort i det dagliga kontrollarbetet.

Föreningen instämmer i arbetsgruppens uppfattning, att arbetet i första hand bör inriktas på att från mera allmänna utgångspunkter undersöka möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet genom att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. Detta bör i första hand ske genom att företagsrevisorerna så långt det är möjligt garanteras en oberoende ställning.

När det gäller mindre och medelstora företag med en eller ett fåtal aktieägare har företagsrevisorn påtagliga svårigheter att hävda en självständig ställning. Det är naturligt, att revisorn inte sällan känner sig vara i beroendeställning till företagsägaren. Revisorn är mån om att behålla revisionsuppdraget.

Ett vanligt fall är att aktieägaren vill köpa ut den fastighet i vilken bolaget bedriver sin verksamhet för att äga den personligen och hyra ut den till företaget. Som regel brukar företagets revisor medverka på olika sätt vid genomförandet av transaktionen trots att den från företagets synpunkt kan vara tveksam. Genom att sälja fastigheter till aktieägaren avhänder sig företaget en inflationssäker tillgång. I normala fall är en sådan transaktion till nackdel för företaget och dess borgenärer. Företagsrevisorn bör kunna inta en restriktiv hållning till transaktioner som ligger utanför bolagets egentliga verksamhet.

Revisorn bör inte medverka vid genomförandet av transaktioner som på sikt kan vara till förfång för företaget och dess borgenärer. Det är här inte fråga om transaktioner som faller inom begreppet ekonomisk brottslighet. Det har dock stor betydelse för företaget, dess anställda och borgenärer. Den kontrollfunktion som revisorn skall utöva i sådana här fall, kan han inte fullgöra, om han är i beroendeställning till aktieägaren. Det är därför en angelägen uppgift att revisorn i ett företag garanteras en självständig och oberoende ställning. Härigenom ökas möjligheterna till en effektiv företagsrevision. De förslag som arbetsgruppen framlagt ligger också i linje med denna målsättning.

Institutet för intern revision: Vid genomförandet av sin granskningsuppgift och i egenskap av rådgivare får revisorn ofta ingående kännedom om ett företags verksamhet. Det är i denna situation, där olika intressen mötas, uppenbart att revisorn har möjlighet att bidraga till förebyggande av ekonomisk brottslighet eller eljest oetiskt handlande. Institutet delar de allmänna synpunkter i denna fråga, som arbetsgruppen framlagt i promemorian.

LRF: LRF intar en positiv grundsyn till förslag och rekommendationer.

LO: LO har tidigare, bl. a. i remissen över motionen 1976/77:648, betonat nödvändigheten av att revisorsfunktionens ställning stärks i företagen genom bl. a. en utbyggd förvaltningsrevision och en mer oberoende ställning för revisorerna än nuvarande förhållanden medger. De åtgärder som föreslås är emellertid, med utgångspunkt från anställdas, borgenärers och samhällets intressen inte tillräckliga. Frågan måste därför utredas ytterligare. LO kan dock på kort sikt tillstyrka förslaget med vissa kompletteringar.

TCO: TCO tillstyrker lagda förslag och rekommendationer i promemorian.

KF: KF är positivt till huvudsyftet att stärka de sunt arbetande revisorernas ställning.

Svensk industriförening: Arbetsgruppen har på ett positivt sätt inriktat sig på att inom ramen för sitt uppdrag stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet genom att lägga fram olika förslag för att stärka dessas ställning. – – –

Föreningen anser att den ifrågavarande promemorian innehåller värdefulla förslag och rekommendationer. Med undantag av förslaget om tystnadsplikt tillstyrker föreningen därför förslagen i sin helhet.

Svenska bankföreningen: Bankerna är såsom kreditgivare intresserade av att revisorernas ställning stärks. Bankerna är därför i huvudsak positiva till arbetsgruppens förslag.

Svenska försäkringsbolags riksförbund: BRÅ:s arbetsgrupp för översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet har utarbetat vissa förslag och rekommendationer rörande revisors verksamhet. Syftet är att motverka ekonomisk brottslighet genom att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. Riksförbundet finner ett sådant stöd angeläget men ifrågasätter om BRÅ:s förslag är tillräckliga på vissa punkter.

Svenska handelskammarförbundet och *Sveriges industriförbund:* Förbunden vill inledningsvis framhålla att promemorian inte upptar någon diskussion om den ekonomiska brottslighetens karaktär, omfattning och utbredning. Inte heller diskuteras närmare revisorernas roll i dessa sammanhang. Med hänsyn härtill är det knappast möjligt att bedöma de framlagda förslagen från den av arbetsgruppen angivna utgångspunkten, nämligen att motverka ekonomisk brottslighet.

Detta innebär dock inte att förbunden ställer sig avvisande till arbetsgruppens förslag. Tvärtom finns det på andra grunder anledning att överväga flera av förslagen.

Svenska kommunförbundet: Styrelsen delar arbetsgruppens uppfattning att revisorskåren såväl inom ramen för sina revisionsuppdrag som i egenskap av rådgivare kan bidra till förebyggande av ekonomisk brottslighet.

Stockholms kommun (= föredragande borgarrådet): I arbetet att motverka organiserad och ekonomisk brottslighet är översyn av revisors verksamhet ett värdefullt inslag. Detta då revisor genom sin verksamhet kan förebygga och motverka brottslighet i företag men även av den anledning att det hävdats att vissa revisorer medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): I promemorian anförs att revisors verksamhet är av intresse ur två skilda aspekter. Det uppges sålunda att i den allmänna debatten har "å ena sidan gjorts gällande att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet. Å andra sidan har diskuterats hur revisor genom sin verksamhet kan förebygga och motverka sådan brottslighet i företag." Arbetsgruppen konstaterar att "enligt vad gruppen kunnat finna har de långtgående påståenden som framförts inte varit grundade". Omfattningen och inriktningen av de undersökningar som gjorts har icke redovisats i promemorian. Ej heller har några kriterier angetts i fråga om vad som kan anses som otillbörlig rådgivningsverksamhet.

Den ekonomiska brottslighet som faller inom skattebrotts- eller skattefuskområdet, dvs. att företag underlåtit att uppfylla sina skyldigheter att redovisa källskatt och arbetsgivaravgifter eller genom att medvetet bl. a. anlita s. k. grå arbetskraft, förvanska anställningsförhållanden, manipulera bokföringen eller tillämpa förfarandet med upprepade konkurser har behandlats i en av uppbördsenheten inom länsstyrelsen i Stockholms län den 18 september 1978 daterad promemoria benämnd "Det likvida fusket, orsaker – konsekvenser – åtgärder". – – –

Föreliggande remiss och den av länsstyrelsen utarbetade promemorian ger uttryck för skilda meningar om i vilken utsträckning revisorer medver-

kar till ekonomisk brottslighet. En förklaring till detta kan vara att begreppet ekonomisk brottslighet getts olika innebörd, och då i synnerhet när det gäller brott riktade mot samhället, exempelvis skattebrott. Härtill kommer att yrkesetiska regler i likhet med andra etiska normer kan ges olika innebörd. Arbetsgruppen synes härvidlag ha sett betydligt snävare på revisors skyldighet och har bl.a. uttalat "inga anspråk bör ställas på honom att verka som förlängd arm för exempelvis skattemyndigheterna".

Kammarkontoret anser det i vart fall självklart att revisor skall påtala när företag brister i sina skyldigheter gentemot samhället, t.ex. i fråga om skatter och arbetsgivaravgifter. Följden av underlåtenhet på denna punkt blir lätt att tidpunkten för en konkurs senareläggs, med åtföljande ökade kostnader för samhället och försämrat konkurrensläge för seriösa företag. I följande avsnitt kommer också att lämnas exempel på när en alltför snäv tolkning av revisorers uppgiftsskyldighet kan vara till men också för de reviderade företagen.

Med arbetsgruppens utgångspunkt att generella påståenden om att revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet inte blivit belagda, har gruppen inriktat sitt arbete på att från mer allmänna utgångspunkter undersöka möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet genom att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet. De förslag och rekommendationer som härvid lämnas har givetvis betydelse, men framstår ändå som tämligen verkningslösa i ett aktivt bekämpande av ekonomisk brottslighet.

Kammarkontoret anser att en ytterligare utredning bör ske – utifrån bl.a. länsstyrelsens uppbördsenhets redovisning – av frågan om hur revisorer genom sin verksamhet kan förebygga och motverka ekonomisk brottslighet i företag och vilken lagstiftning som i så fall krävs.

Landstingsförbundet: Med utgångspunkt i de intressen landstingsförbundet i första hand har att företräda finns för förbundets del inte anledning till invändningar mot promemorians huvudsakliga innehåll.

Svenska revisorsamfundet: Samfundet vill inledningsvis notera det tillfredsställande i arbetsgruppens konstaterande, att de påståenden som under senare tid framförts i den allmänna debatten om att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet, varit utan grund.

I syfte att stödja de kunniga och seriösa revisorernas verksamhet har arbetsgruppen framlagt vissa förslag och rekommendationer. Samfundet ställer sig i huvudsak positivt till arbetsgruppens förslag. I många stycken överensstämmer resultatet av arbetsgruppens överväganden med de intressen samfundet sökt tillgodose i sin verksamhet såväl gentemot sina ledamöter som mot samhället och andra intressegrupper.

Sveriges ackordscentral: Det måste hälsas med tillfredsställelse att rådet nu behandlat frågan om hur revisors verksamhet lämpligen bör utnyttjas i den för samhället så viktiga kampen mot den organiserade ekonomiska brottsligheten. I promemorian redovisas på ett föredömligt sätt de skilda synpunkter som bör beaktas i detta sammanhang. Genom sin verksamhet har ackordscentralen fått en god inblick i hithörande förhållanden och vet därför hur svårt det är att göra en rimlig avvägning mellan de motstridande intressen som måste beaktas härvidlag.

Enligt ackordscentralens mening innefattar de av rådet framlagda förslagen och rekommendationerna lösningar som i stort sett kan godtagas.

Sveriges advokatsamfund: Utgångspunkten för de förslag som framförs i promemorian sägs vara en önskan att stödja de seriösa revisorernas verk-

samhet. Vidare framförs i promemorian uppfattningen att tillgängligt material inte stöder de långtgående påståenden som framförts i den allmänna debatten om vissa revisorers aktiva medverkan vid ekonomisk brottslighet. Samma uppfattning ligger till grund för samfundets bedömning av förslagen.

Sveriges aktiesparares riksförbund: De huvudsakligen mindre aktieägarnas intressen gentemot de börsnoterade företagen, samhället och andra intressentgrupper, tillvaratas av Aktiespararna. De mindre aktieägarna äger genom sitt sparande majoriteten av aktiekapitalet i de flesta börsnoterade företag. Enskild majoritets- liksom kontrollaktieägares intressen tillvaratas på annat sätt.

Mot bakgrund av att organiserad och ekonomisk brottslighet knappast torde förekomma i direkt anslutning till de börsnoterade företagen och därför inte heller berör de börsnoterade företagens revisorer, avstår Aktiespararna från att närmare kommentera innehållet i promemorian annat än vad avser vissa enstaka frågor. Aktiespararna är av den meningen att revisorerna i de börsnoterade bolagen – oavsett om de är auktoriserade revisorer eller ej – fullgör sin uppgift på ett förtroendeingivande och självständigt sätt.

Sammanfattningsvis skulle de av arbetsgruppen framförda förslagen enligt Aktiespararnas mening icke tillföra något väsentligt vad avser revisors verksamhet i de börsnoterade företagen utöver vad som redan i praxis tillämpas. Vilka effekter som de föreslagna förändringarna skulle kunna leda till i andra slag av företag undandrar sig Aktiespararnas bedömning.

Svenska företagares riksförbund: Som arbetsgruppen själv anger har de regler som på olika håll finns inom revisors verksamhet helt nyligen reviderats. Bl. a. har detta skett genom den nya aktiebolagslagen. Vidare har riksdagen – efter ett antal diskussioner under åren 1972–1978 – så sent som på våren 1978 uttalat sig mot en allmän översyn av företagsrevisionen. Mot denna bakgrund kan det enligt Förbundets mening inte nu vara tal om att överse reglerna ur några allmänna synpunkter. Arbetsgruppens utgångspunkt är också att man skall finna vägar att motverka organiserad och ekonomisk brottslighet. Vad arbetsgruppen rekommenderar och föreslår kan emellertid inte antas medföra några större effekter i detta hänseende. – Vi utgår då från att man vill bekämpa en brottslighet som kännetecknas av förslagenhet, planmässighet och organisatoriska och finansiella resurser. – Den effekt arbetsgruppens slutsatser kan ha på så att säga normal brottslighet i anslutning till företags redovisning motiverar enligt Förbundets mening inte ett genomförande av förslaget, annat än på någon punkt.

Allmänt sett anser Förbundet att ägarnas intresse i första hand skall vara avgörande för revisors ställning och verksamhet. Det viktigaste momentet är därvid ägarnas intresse av att hålla kontroll över hur bolaget sköts. Ett annat moment är den verkställande ledningens intresse av att få sakkunnig hjälp i redovisningsfrågor och andra nära liggande frågor. I mindre aktiebolag där ägare och ledning sammanfaller kvarstår intresset av sakkunnig hjälp.

Arbetsgruppens ställningstagande motiveras istället av intresset att utöva fiskal och annan kontroll från samhällets sida och förstärka andra berörda gruppers möjlighet till insyn, även om detta medför större eller mindre nackdelar för bolaget. – – –

Sammanfattningsvis konstaterar Förbundet att arbetsgruppen vill kraftigt förändra revisors ställning och uppgifter. Motiv för denna förändring i

den organiserade och ekonomiska brottsligheten har inte presterats. Om förslaget det oaktat skulle genomföras och revisorn kunna utnyttjas för fiskal och polisiär spaning, kommer ogynnsamma konsekvenser att uppstå. Medan förhållandet mellan företaget och revisorerna hittills nästan alltid präglats av förtroende och öppenhet, kommer många företag i fortsättningen att betrakta revisorerna med stark reservation. Man kommer att frestas att undanhålla revisorerna planer och motiv för företagets verksamhet. För analyser, diskussioner och ändrad verksamhetsinriktning kommer företagen att anlita andra företagskonsulter. Resultatet blir för revisorns del sämre arbetsförutsättningar. Därmed får även revisionsarbetet en sämre kvalitet, till nackdel för sådana grupper utöver företaget som är hänvisade till insyn via den offentliga årsredovisningen.

Med hänsyn till vad som ovan anförts avstyrker Förbundet att promemorian läggs till grund för lagstiftning eller andra åtgärder.

Sveriges grossistförbund: Grossistföretagen har av tradition en mycket väsentlig uppgift som finansiärer i produktions- och distributionskedjan. Denna roll torde få en allt större betydelse i de fortlöpande rationaliseringssträvanden som pågår inom näringslivet.

Detta innebär, att grossistföretagen som regel har stora varufordringar hos sina kunder. Det är därför inte minst mot denna bakgrund oundgängligen nödvändigt att företagens redovisningsstandard och -kapacitet genomgående upprätthålls och utvecklas. I praktiken vilar härvidlag ett stort ansvar på företagens revisorer, då dessa många gånger är borgenärernas och övriga intressentgruppers enda garanter för att företagens ekonomiska förvaltning och redovisning är tillfredsställande och godtagbar.

Mot denna bakgrund vill vi därför i allt väsentligt tillstyrka det framlagda förslaget, vars syfte sammanfattningsvis är att både stärka revisorernas ställning och öka tillsynen över dem och deras arbetsuppgifter.

SHIO-Familjeföretagen och *Sveriges köpmannaförbund:* Organisationerna noterar med förvåning att arbetsgruppen helt koncentrerat sin översyn till de regler som gäller för kategorin kvalificerade revisorer. Organisationerna föreslår därför att en utredning av även övriga inom revisionsbranschen verksamma företag och personer görs, varvid syftet skall vara att skapa regler för också dessa kategorier.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Vi anser, att arbetsgruppen inte klart definierat skillnaden mellan revision å ena sidan och redovisning å den andra. Revisionen är en kontrollerande verksamhet, som styrs av bestämmelserna i Aktiebolagslagen. Redovisning å andra sidan är en verkställande verksamhet, som till vissa delar styrs av bestämmelserna i Bokföringslagen.

Anvisningar beträffande revisors verksamhet utfärdas av Kommerskollegium. Redovisningsanvisningar utarbetas av Bokföringsnämnden.

Arbetsgruppen konstaterar på sidan 27, att det är tämligen vanligt förekommande att redovisningskonsulter och räkenskapsförare utför revisionsuppdrag. Enligt vårt förmenande är förhållandena i verkligheten snarare rakt motsatta. Det är mycket vanligt förekommande, att revisorer, såväl enskilda, godkända och auktoriserade som stora byråer med godkända och auktoriserade revisorer åtager sig redovisningsuppdrag. För att därvid inte råka i konflikt med jävsbestämmelserna – varom mera nedan – tillämpas en hel flora av organisationskonstruktioner.

Arbetsgruppens beskrivning av revisors verksamhet stämmer väl överens med förhållandena avseende de större aktiebolagen. De mindre bolagen och de mindre företagen överhuvudtaget oavsett företagsform behöver

emellertid i första hand hjälp med sin redovisning och ej med revisionen. Revision krävs ju som bekant endast i aktiebolagsformen för närvarande men vi har tacksamt noterat 1974 års Bolagskommittés förslag om införande av revision även i andra företagsformer.

Vi tror emellertid inte, att den ekonomiska brottsligheten enbart förekommer i de stora aktiebolagen. I de fall sådan brottslighet förekommer, är den säkert jämnt fördelad mellan stora och små företag oavsett företagsform.

Vårt förbunds uppfattning är, att mycket av den ekonomiska brottsligheten beror på bristande kunskap om lagar och bestämmelser avseende såväl redovisning som beskattning. Mindre företag har ofta en dåligt utvecklad ekonomifunktion, om de överhuvudtaget håller sig med en sådan i sin organisation. Företagsledarna i de små företagen är ofta specialiserade inom en viss bransch men saknar elementära kunskaper i företagsekonomi och beskattningsrätt. Behovet är därför stort av stödjande verksamhet på dessa områden. Detta har inte med revision att göra. I stället råder ett stort behov av redovisningskonsulter med dokumenterade såväl teoretiska som praktiska kunskaper. Låt oss kalla dem godkända redovisningskonsulter.

För revisorer finns sedan lång tid tillbaka en behörighetsprövning, som tidigare handlagts av Handelskamrarna men som numera överförts på Kommerskollegium. Prövningen syftar till två olika kompetensnivåer, auktoriserade revisorer och godkända revisorer.

Inom den verkställande verksamheten dvs. på redovisningsområdet finns tyvärr inte någon motsvarighet för närvarande. Anledningen härtill är troligen, att redovisningen lagstiftningsmässigt hittills stått i skymundan för revisionsverksamheten. Genom den nya Bokföringslagen och den därmed också inrättade Bokföringsnämnden har redovisningsverksamheten numera lyfts fram till i stort sett samma nivå som revisionen. Emellertid saknar vi fortfarande en behörighetsprövning av redovisningskonsulter.

2. Revisors kompetens

Justitiekanslern: Ekonomiska oegentligheter – t. ex. systematiska konkurser samt bristande redovisning och betalning av arbetsgivaravgifter och skatter av skilda slag – är av allt att döma betydligt vanligare i de minsta aktiebolagen än i de största. Vid en successiv övergång till kvalificerade revisorer i alla aktiebolag förefaller det därför ur kontrollsynpunkt angelägnare att börja med de minsta aktiebolagen. Den förestående avvecklingen av aktiebolag med aktiekapital under 50 000 kr. måste beaktas.

Problemet med ekonomisk brottslighet är inte begränsat till aktiebolag utan förekommer helt visst i betydande omfattning också i andra associationer och i samband med enskild näringsverksamhet. Det hade därför varit en fördel om gruppen tagit upp frågan om kvalificerad revision i hela dess vidd.

Riksåklagaren: Jag delar arbetsgruppens åsikt att i vart fall den ekonomiska verksamhet som formellt eller reellt kan drivas utan personligt ansvar bör vara underkastad kvalificerad revision. I synnerhet när det gäller fåmansföretag, där ägaren ofta fullständigt behärskar företaget blir den i aktiebolagslagen förutsatta kontrollmekanismen ofta illusorisk. Erfarenheten har också visat att skattefusk i stor utsträckning förekommer med utnyttjande av denna företagsform. Det är därför angeläget att även dessa och andra aktiebolag med litet aktiekapital blir underkastade en effektiv och sakkunnig revision. Jag tillstyrker därför arbetsgruppens rekommen-

dation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. I detta sammanhang vill jag erinra om innehållet i bolagskommitténs delbetänkande (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler m. m. Med utgångspunkt från att det finns behov av lagstadgad revision även för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar har kommittén föreslagit att den som enligt bokföringslagen har att upprätta årsbokslut också skall vara skyldig att upprätta årsredovisning och utse revisor om under räkenskapsåret i medeltal minst 10 anställda sysselsatts i företaget eller om företaget ingår i koncern för vilken koncernredovisning skall avges. Enligt förslaget skall sådant företag, som alltså kan vara enskild firma, handelsbolag, rörelsedrivande ideell förening eller stiftelse, ha auktoriserad revisor, om företaget har sådan balansomslutning eller sådant antal anställda som enligt den nuvarande aktiebolagslagen medför skyldighet för aktiebolaget att anlita auktoriserad revisor. Även dessa förslag synes ligga i linje med den av arbetsgruppen förordade målsättningen på sikt.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Det viktigaste resultatet av gruppens arbete är rekommendationen att kvalificerade revisorer på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Den nuvarande situationen är otillfredsställande. Det är en allmän uppfattning bland åklagare att de företag som mest sysselsätter oss saknar stöd av kvalificerad revisor. Eftersom företagsledningen i dessa företag i regel inte har företagsekonomisk skolning är behovet av kvalificerad och vederhäftig hjälp desto större.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: Möjligheten att ge revisorerna en offentligrättslig ställning torde måhända vara att gå för långt i dagsläget. Frågan bör dock övervägas för framtiden. Särskilt om man avser att på allvar försöka komma åt exempelvis koncernbildningar med dotterföretag i utlandet som i verkligheten är brevlådeföretag.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Arbetsgruppen har föreslagit att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Detta anser jag vara en angelägen och önskvärd reform. Gällande rätt fordrar kvalificerad revisor endast för aktiebolag av en viss storlek. Ur risksynpunkt för brott finns enligt min mening lika stor anledning att ställa höga krav på revisorer i mindre bolag. I synnerhet gäller detta fåmansbolag där den inbyggda kontroll saknas som ligger i uppdelningen av funktioner och befogenheter mellan bolagsstämma, styrelse och verkställande ledning.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: Om gruppens rekommendation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag följes, kan detta antagas försvåra sådan ekonomisk brottslighet vari som ett led ingår utnyttjande av aktiebolagskonstruktioner. Föremål för brottsutredning är enligt erfarenhet främst mindre företag som har varken godkänd eller auktoriserad revisor. I dessa företag utövar ägaren ofta samtliga ledningsfunktioner utan erforderliga företagsekonomiska kunskaper. Därför är av vikt att kontroll sker genom kvalificerad revisor. Ett krav på effektiv och sakkunnig revision av de mindre företagen är ägnat att motverka att sådana bildas endast i syfte att möjliggöra en förtäckt brottslig verksamhet. Därför tillstyrkes föreskrifter som ligger i linje med arbetsgruppens rekommendation i detta avseende. Som tidpunkt för slutlig övergång till kvalificerad revision i alla aktiebolag har arbetsgruppen rekommenderat i första hand den 1 januari 1982. Övergången bör i vart fall ske så snart som är praktiskt möjligt, eftersom åtgärden kan antagas få god effekt i kampen mot ekonomisk brottslighet.

Kammarrätten i Stockholm: Kammarrätten har intet att invända mot förslaget att det på sikt skall krävas att kvalificerad revisor finns i alla

aktiebolag. Det kan härvid vara lämpligt att söka genomföra förslaget samtidigt med förslaget om att det i aktiebolagsregistret skall intagas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller för bolags ställföreträdare.

Rikspolisstyrelsen: BRÅ har rekommenderat att kvalificerade revisorer bör finnas i alla aktiebolag. Styrelsen är av den uppfattningen att steget bör tas längre, nämligen att endast auktoriserade revisorer bör få ifrågakomma när det gäller aktiebolag och att detta bör regleras i aktiebolagslagen. Skillnaden mellan auktoriserade och godkända revisorer är betydande vad gäller kraven på yrkeskunskap och -erfarenhet. Det är väsentligt att revision av aktiebolag – inte minst de s. k. fåmansbolagen – utföres av de skickligaste revisorerna. Det finns också, enligt uppgift, god tillgång på auktoriserade revisorer och bra rekrytering av revisorer. Dessutom föreslår BRÅ att rekommendationen skulle aktualiseras först om ca tre år. Detta ger möjligheter till vidareutbildning av och utökad erfarenhet för de godkända revisorerna. Mot bakgrund av den ställning revisorerna har bör de begränsningar, som idag gäller för auktoriserad revisor i fråga om affärsverksamhet och anställningsförhållanden i framtiden uppställas beträffande alla revisorer i aktiebolag.

Riksskatteverket: I yttrande över betänkandet (SOU 1971: 15) Förslag till aktiebolagslag m. m. och över motion om utbyggnad av reglerna om företagsrevision 1974: 387 har RSV anfört att skyldighet att anlita kvalificerade revisorer bör föreligga inte endast för företag som bedrives i aktiebolagsform utan även för större företag som bedrives i andra associationsformer. I ett delbetänkande av 1974 års bolagskommitté ingår bl. a. förslag om kvalificerade revisorer i större såväl handelsbolag som enkla bolag. En utökad skyldighet att anlita kvalificerade revisorer bör enligt RSV resultera i en höjd redovisningsstandard.

Enligt RSV bör även utredas om behov föreligger att enligt tysk modell (Steuerberater) införa examination av skattekonsulter.

Kommerskollegium: En betydande del av de revisioner som görs i aktiebolag torde utföras av personer med bristfälliga kvalifikationer härför. Det torde dessutom vara relativt vanligt att revisionsberättelser utfärdas utan att revision utförts. Dessa förhållanden är självfallet helt otillfredsställande. Kollegiet tillstyrker rekommendationen att på sikt kvalificerad revisor skall krävas i alla aktiebolag. Kollegiet delar också uppfattningen att revision i all ekonomisk verksamhet av betydelse på sikt bör utföras av kvalificerade yrkesutövare.

Tillgången på auktoriserade och godkända revisorer är begränsad. Antalet ökar dock relativt snabbt. Det torde inte på grund av brist på sådana revisorer möta hinder att omedelbart föreskriva att auktoriserad eller godkänd revisor skall utses i alla nystartade aktiebolag. Kravet bör dessutom kunna utsträckas till samtliga aktiebolag utan att en alltför lång övergångstid behöver tillgripas. Det synes lämpligt att denna fråga blir föremål för utredning sedan viss tids erfarenhet vunnits av kravet på kvalificerad revisor i nystartade bolag. Därvid bör också behandlas frågan om ändringar bör göras i aktiebolagslagens gränsdragning mellan bolag i vilka skall utses auktoriserad eller godkänd revisor och bolag i vilka skall utses auktoriserad revisor. Uppgiften kan lämpligen åläggas kommerskollegium inom ramen för den ökade aktivitet från kollegiets sida som rekommenderas i promemorian.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län: Handelskammaren ställer sig kritisk till rekommendationen om att kvalificerad revisor

på sikt skall krävas i alla aktiebolag. En del företag anlitar nu bl. a. advokater, banktjänstemän och med redovisning väl förtrogna tjänstemän inom näringslivet såsom revisorer, en möjlighet som icke bör betagas dessa företag. Kostnadsaspekten kan i vissa av nu berörda fall ha haft betydelse vid valet av revisor. I allt fall bör möjlighet till dispens föreligga.

Patent- och registreringsverket: En meningsfull diskussion om ändring av kompetenskraven för revisorer i aktiebolag måste grunda sig på en analys som visar i vilka avseenden påtalade missförhållanden har sin grund i brister beträffande kvaliteten i revisionsarbetet. Någon sådan analys har inte redovisats i betänkandet. BRÅ har emellertid ansett sig kunna konstatera att de långtgående påståenden som i den allmänna debatten framförts om att vissa revisorer genom rådgivningsverksamhet själva aktivt medverkat till uppkomsten av ekonomisk brottslighet inte varit grundade. Patentverket har ingen erfarenhet som motsäger denna bedömning. Ett mycket stort antal av revisionsuppdragen i aktiebolagen utföres av revisorer utanför kretsen auktoriserade eller godkända revisorer. Såvitt patentverket kan bedöma finns det inte någon anledning att antaga att dessa revisorer, som sålunda saknar formell kompetens, inte skulle vara lämpade för sina uppgifter. Den av arbetsgruppen avgivna rekommendationen att revisionsuppdrag i aktiebolag på sikt bör förbehållas revisorer som formellt godkänts av kommerskollegium har därför knappast stöd vare sig i BRÅs undersökning eller patentverkets erfarenheter.

Den av arbetsgruppen angivna rekommendationen att kvalificerade revisorer på sikt skall krävas i alla aktiebolag är knappast av praktiska skäl genomförbar. Statistiken från kommerskollegium för december 1978 utvisade att antalet auktoriserade revisorer uppgick till 724 samt att 1 118 revisorer var godkända. Eftersom antalet bestående aktiebolag är ca 121 000 synes antalet kvalificerade revisorer vara helt otillräckligt. Detta torde vara fallet, även om antalet sådana revisorer skulle öka något i framtiden.

Patentverket kan därför i denna del inte stödja promemorians förslag, som skulle öka byråkratin på området utan att motverka den ekonomiska brottsligheten.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Det är naturligtvis i det allmännas intresse att kvalitetskravet på revisorerna ställs högt. Av bl. a. ekonomiska och utbildningsmässiga skäl torde dock de av arbetsgruppen uppställda kraven på kvalificerade revisorer i alla aktiebolag inte kunna uppfyllas inom överskådlig tid. Härjämte bör beaktas att näringsverksamhet bedrivs även i andra former än aktiebolag, såsom handels- och kommanditbolag, ekonomisk förening eller – framdeles – i annan form som ersätter flera av de nuvarande aktiebolagen. För åtskilliga av dessa kan samma behov föreligga av kvalificerad revision som i aktiebolagen.

De som av arbetsgruppen betecknats som kvalificerade revisorer har en garanterat god teoretisk och praktisk utbildning för yrket. I särskilt hög grad gäller detta de auktoriserade revisorerna. I många aktiebolag är dock verksamheten inte av den art och omfattning att det av revisorn fordrar hög ekonomisk utbildning med förmåga att lösa och bedöma komplicerade problem. Det ankommer i stället mera på den noggrannhet och samvetsgrannhet med vilket revisorn utför sitt uppdrag. Det kan för dessa fall synas onödigt att ställa kraven så högt som arbetsgruppen gjort.

Under förarbetena till 1944 års aktiebolagslag ifrågasattes att i bolag med börsnoterade aktier och andra stora bolag en av revisorerna skulle utses av offentlig myndighet, förslagsvis länsstyrelsen. Förslaget antogs inte utan i

stället har i både 1944 års lag och 1975 års kraven skärps så till vida att s. k. kvalificerad revisor krävs för revisionsuppdrag i större bolag.

Med den samhällsutveckling som ägt rum under de snart 40 år som förflutit sedan nyssnämnda förslag diskuterades kan det vara befogat att ånyo väcka frågan.

Genom lagstiftning om styrelserepresentation och öppnare redovisning har insynen i företagens verksamhet ökat. Samhällsekonomiska aspekter på företagens handlande och roll har vunnit insteg i fackliga och politiska diskussioner. Skötseln av företaget angår på ett annat sätt än tidigare det allmänna som i allt högre grad tvingas inskrida med finansiellt stöd och andra åtgärder beträffande både enskilda företag och hela verksamhetsgrenar.

I revisors uppdrag bör därför numera ligga även ett samhällsekonomiskt ansvar, vilket tvivelsutan bäst skulle främjas av att revisorn valdes – inte av bolagsstämman – utan av ett statligt organ. Ett sådant förfarande skulle stärka revisorns självständiga och oberoende ställning gentemot företaget.

Ofta är det i mindre företag – enmans- och fåmansföretag – som oegentligheter samt gäldenärs- skatte- uppbörds- och bokföringsbrott förekommer. När sådant uppdagas skulle företaget åtminstone under en övergångstid intill dess bättre förhållanden inträtt och oavsett om företaget enligt lag är skyldigt att ha revisor eller inte, tvingas godta att länsstyrelse eller kommerskollegium utser revisor i företaget. Som jämförelse kan nämnas att länsstyrelsen enligt 16 § tryggandelagen i visst fall äger utse ordförande i pensionsstiftelse.

Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi: Självklart måste revisor besitta visst grundkunnande för att kunna utföra sitt uppdrag. Därtill kommer att kunnandet skall kunna användas på ändamålsenligt sätt. Att anse auktorisation eller godkännande erforderligt för utförande av revision är dock att gå för långt. I sammanhanget måste vägas in både företagens struktur, storlek, behov av underlag för framtidsbedömning och de ekonomiska möjligheterna att betala för erforderliga revisionsåtgärder. Det är och bör vara företaget och inte revisorn som har att fatta beslut i dessa frågor, vilket givetvis får konsekvenser för revisorns arbete.

Enligt myndighetens uppfattning torde det vara tillräckligt med registrering hos tillsynsorganet för att vederbörliga kontrollåtgärder skall kunna utföras mot revisorn.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Arbetsgruppen rekommenderar att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Länsstyrelsen delar denna uppfattning. Genom kravet på kvalificerad revisor i samtliga aktiebolag kommer revisorsuppdraget i aktiebolag, att innehas av person som har sakkunskap och är yrkesverksam som revisor. Inte minst det sistnämnda har stor betydelse. Det förhållandet att alla revisorer i aktiebolag är yrkesverksamma och står under kommerskollegiums kontroll kommer att få en positiv effekt. Arbetsgruppen har redovisat beräkningar över tillgången på kvalificerade revisorer. Dessa går ut på att antalet revisorer skall öka så att en successiv övergång skall kunna ske. Reformen skall vara helt genomförd den 1 januari 1982. Länsstyrelsen tillstyrker att övergången sker på sätt arbetsgruppen rekommenderat.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Revisorskåren och tillsynen över denna. Arbetsgruppen har kartlagt normer som gäller på revisorsområdet. Kartläggningsarbetet har lett till vissa förslag och rekommendationer rörande revisors verksamhet som avses utgöra stöd för de kvalificerade revisorerna dvs. de av kommerskollegium auktoriserade eller godkända revisorerna.

I samhället förekommer för närvarande åtminstone tre grupper yrkesverksamma externrevisorer vilkas verksamhet får anses väl inarbetad hos allmänheten – se exempelvis telefonkatalogens uppgift i yrkesregistret om auktoriserade revisorer, godkända revisorer respektive övriga revisorer och räkenskapsförare –. Gruppen övriga revisorer och räkenskapsförare är den till antalet största gruppen inom revisorskåren. Inom gruppen utföres uppdrag för främst mindre och medelstora företag, som drives i alla förekommande associationsformer. Denna revisorsgrupp är för närvarande ej godkänd av någon myndighet och står alltså helt utan regelbunden tillsyn från såväl det allmännas som andra intressenters sida.

Arbetsgruppen har i utredningen visserligen omnämnt förekomsten av denna grupp revisorer men i övrigt i sina förslag och rekommendationer ej intagit bestämmelser som omfattar ifrågavarande grupp. Då det torde finnas stora skillnader i kompetenshänseende inom denna grupp får det anses synnerligen otillfredsställande med nuvarande ordning.

Enligt gällande lagstiftning är endast aktiebolag, ekonomiska föreningar samt bank- och försäkringsrörelser skyldiga att utse revisor. Endast i vissa fall krävs enligt AL att utsedd revisor skall vara auktoriserad eller godkänd. Detta innebär att någon lagstadgad skyldighet att utse kvalificerad revisor inte finns för den stora majoriteten av aktiebolag och att det över huvudtaget inte finns någon skyldighet för handelsbolag, kommanditbolag eller enskilda näringsidkare att ha revisor.

Fram till januari 1982 kommer förmodligen antalet aktiebolag att väsentligt minska på grund av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek. De bolag som inte höjer sitt aktiekapital till minst 50 000 kr., kommer till stor del att drivas i annan bolagsform eller som enskild firma. Därmed kommer antalet näringsidkare, för vilka krav på utseende av revisor inte existerar, att öka i betydande grad.

Utredningens rekommendation att på sikt kräva kvalificerad revisor i alla aktiebolag biträdes i princip. Med hänsyn till rådande tillgång på kvalificerade revisorer anser Länsstyrelsen emellertid det ej möjligt att med tillfredsställande resultat nå syftet med rekommendationen inom rimlig tid. Det får sålunda inte minst ur skattemyndigheternas synpunkt, anses vara av stor vikt, att revisorerna ej åtar sig för många uppdrag, vilket skulle kunna bli fallet om arbetsgruppens rekommendation realiseras inom alltför snäv tidsram. Länsstyrelsen vill betona att revisorernas arbetssituation i dagsläget framstår som ytterst pressad vilket kommer till uttryck i upprepade anståndsansökningar med att lämna deklaration för klienter. Av denna anledning och med hänsyn till det lika trängande behovet av revisorer i andra företagsformer än aktiebolag samt med hänsyn till vikten av att revisorernas verksamhet inom hela näringslivet regleras på en gång genom författningsbestämmelser, lämnar Länsstyrelsen följande förslag till utökning av den del av revisorskåren som står under tillsyn av myndighet.

Den som enligt nuvarande bestämmelser inte kan erhålla auktorisation eller godkännande enligt revisorsförordningen, men som likväl bedöms besitta erforderliga kunskaper för att biträda företag med redovisning och revision, bör av länsstyrelsen kunna erhålla godkännande. Hur kraven för godkännande skall i detalj utformas kan ej intas i remissen utan torde få fastställas efter samråd mellan Kommerskollegium, länsstyrelserna och övriga berörda parter. Arbetsområde för dessa revisorer skulle utgöras av de företag för vilka kvalificerad revisor ej krävs. Godkännandet berättigar revisorn att använda beteckningen "av länsstyrelsen godkänd revisor"

alternativt "Godkänd granskningsman". Godkännandet bör vara tidsbegränsat på motsvarande sätt som idag gäller för de kvalificerade revisorerna och skall således vid behov kunna omprövas och indragas.

Anledningen till att länsstyrelsen föreslås bli tillsynsmyndighet för denna grupp revisorer är att länsstyrelsen genom skatteavdelningen har en fortlöpande kontakt med de inom länet verksamma revisorerna genom de taxerings- och skatterevisioner som utföres samt genom den information som skattechef skall ha med revisorer om nyheter på beskattningsområdet. Genom de bättre kontaktmöjligheterna på länsnivå kan handläggning av ärende som rör revisor ske på ett för inblandade parter smidigare sätt än om en på central nivå placerad myndighet – Kommerskollegium – är tillsynsmyndighet även för denna stora grupp revisorer. Tillsynen över de av länsstyrelsen godkända revisorerna bör således utövas av länsstyrelsen som för det praktiska kontrollarbetet härmed torde ha för ändamålet lämplig personal på skatteavdelningen. Länsstyrelsen bör ompröva lämnat godkännande om anmärkning mot revisors arbete framställes från uppdragsgivare, konkursförvaltare eller myndighet som har att ta del av reviderat material. För en enhetlig tillämpning av regler om godkännande, rutiner för tillsyn m. m. bör samarbete etableras mellan Kommerskollegium och länsstyrelse.

I detta sammanhang torde det vara lämpligt att revisorsförordningen ändras så att den även kommer att gälla de av länsstyrelse godkända revisorerna.

Länsstyrelsen föreslår vidare att i revisorsförordningen intages bestämmelser om

revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet

revisors skyldighet att över utfört uppdrag avge revisionsberättelse som på lämpligt sätt skall delges styrelse eller delägare. Undertecknad revisionsberättelse bör vara försedd med namnförtydligande

förhållanden som utgör hinder för person att verka som revisor i visst företag (tillämpliga delar av AL 10 kap. 4 §)

etiska regler omfattande såväl de av arbetsgruppen föreslagna som de för revisorsorganisationerna gällande reglerna.

Revisionsplikt

I jämförelse med de företag för vilka kvalificerad revisor föreskrives i AL, torde som påpekats i utredningen, frekvensen av ekonomisk brottslighet vara avsevärt större i de företag där kvalificerad revisor inte erfordras eller för vilka revisionsskyldighet för närvarande över huvudtaget inte finns. Arbetsgruppens förslag om revisors kompetens synes därför inte fylla avsett ändamål med avseende på bekämpande av ekonomisk brottslighet. I promemorian nämns att frågan om revisionsplikt beträffande handelsbolag, kommanditbolag och enskilda näringsidkare torde komma att behandlas av 1974 års bolagskommitté. Med hänsyn till BRÅ:s uppdrag hade det varit önskvärt med en samtidig behandling av revisionsfrågan för samtlig näringsverksamhet oavsett den form vari denna bedrives.

Länsstyrelsen anser det angeläget att revisionsplikt införes för en vidare krets företag. Hur den närmare utformningen av revisionsplikten skall ske, får fastställas efter vidare utredningsarbete. Det kan ifrågasättas om man inte på sikt bör eftersträva att revisionsplikten anknytes till bokföringslagens bestämmelser om skyldighet att upprätta årsbokslut dvs. för företag med en bruttoomsättning om f. n. minst 200 000 kr. Motsvarande bestämmelser bör även gälla för jordbruk.

Flertalet företag, för vilka revisionsplikt kan komma ifråga, torde redan anlita redovisningsbyrå/revisor för den löpande redovisningen och för upprättande av årsbokslut, mervärdeskattedeklarationer samt självdeklarationer. För att undvika att en föreslagen utökad revisionsplikt för företagen kommer att medföra en alltför stor arbetsbelastning för yrkesverksamma revisorer, genom tillströmning av nya klienter, bör de formella krav som i dag ställs enligt AL på en från den löpande redovisningen fristående externrevisor kunna frångås för företag upp till viss storlek.

Bestämmelser om revisionsplikt kan lämpligen intagas i bokföringslagen. Av bokföringslagen bör framgå att företag kan förutom godkänd revisor, även utse annan person att utöva granskning som s. k. lekmannarevisor.

Registrering av utsedd revisor bör för aktiebolag ske i aktiebolagsregistret och för andra företagsformer i handelsregistret. Registrerad revisor bör ej kunna ensidigt avsättas under pågående räkenskapsår av det anmälningspliktiga företaget.

Bestämmelserna i AL:s 10 kap 3 § dvs. angående i vilka fall kvalificerad revisor erfordras i aktiebolag bör bibehållas. Bestämmelserna kan kompletteras så att det på sikt kommer att krävas kvalificerad revisor i samtliga aktiebolag. – – –

Arbetsgruppens rekommendation att på sikt kräva kvalificerad revisor i samtliga aktiebolag biträdes i princip. Förslaget synes emellertid, som ovan framhållits, ej vara genomförbart inom tid som nu kan uppskattas och utan förfång för bland annat skattemyndigheterna.

FAR: Arbetsgruppen rekommenderar att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag (3.2). FAR tillstyrker arbetsgruppens förslag på denna punkt och anser liksom denna att all ekonomisk verksamhet som formellt eller reellt kan drivas utan personligt ansvar skall vara underkastad kvalificerad revision och att detsamma bör gälla all ekonomisk verksamhet av betydelse oavsett verksamhetsform.

I syfte att erhålla underlag för en bedömning huruvida förutsättningar finns för att tillgången på kvalificerade revisorer skall vara i balans med successivt utökade krav på kvalificerad revision har FAR gjort en enkät bland samtliga sina ledamöter. Enkäten, som avsett prognoser och bedömningar för den närmaste femårsperioden, har givit en hög svarsfrekvens. Den indikerar att antalet auktoriserade och godkända revisorer i ledamöternas revisionsföretag kommer att ha fördubblats inom en period om 5–6 år (antalet FAR-ledamöter f. n. 639). Enkätens resultat ger enligt FARs uppfattning grund för bedömningen att kapacitetstillväxten inom kåren av kvalificerade revisorer under den närmaste femårsperioden väl skall räcka till för det behov som successivt ökade krav på kvalificerade revisorer skulle innebära. En lagstiftning innebärande krav på kvalificerade revisorer i alla aktiebolag inom en femårsperiod torde således inte möta något hinder i fråga om tillgängliga resurser.

Mot bakgrund av ovannämnda enkät tillstyrker FAR arbetsgruppens rekommendation om krav på kvalificerade revisorer i alla aktiebolag. Detta bör förslagsvis genomföras på så sätt att kvalificerad revisor krävs för alla bolag som bildas två år efter det att den av arbetsgruppen föreslagna lagändringen genomförts och för alla övriga bolag senast vid ordinarie bolagsstämma fem år efter lagändringen.

FAR vill i detta sammanhang ta upp frågan, huruvida en lagstiftning bör ge möjlighet för aktiebolag att efter dispens i undantagsfall även fortsättningsvis anlita icke legitimerad revisor, som på annat sätt dokumenterat sina kvalifikationer för uppdraget.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer: Arbetsgruppen rekommenderar, att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Föreningen instämmer i denna rekommendation. Det är angeläget att all företagsrevision ombesörjes av personer som har tillräckliga kunskaper och som är lämpliga härför. I varje aktiebolag bör därför alltid finnas åtminstone en revisor som är godkänd eller auktoriserad.

Institutet för intern revision: Risken för ekonomisk brottslighet torde främst föreligga i mindre företag, där kvalificerad revisor saknas. Institutet finner därför arbetsgruppens rekommendation att kvalificerad revisor skall på sikt krävas i alla aktiebolag motiverad.

LRF: Viss övergångstid krävs för att realisera kravet på kvalificerad revisor i alla aktiebolag. Resurser finns resp. torde komma att tillskapas under åren fram till lagens ikraftträdande. Inom revisorsorganisationerna finns en omfattande utbildningskapacitet som på ett adekvat sätt kompletterar gymnasie- och högskoleutbildningen och håller de kvalificerade revisorerna och deras medhjälpare i takt med utvecklingen.

LO: I dag tillsätts revisorerna av bolagsstämman, dvs. bolagets aktieägare. Om tio procent av aktieägarna så begär tillsätter länsstyrelsen en s. k. minoritetsrevisor. Sådana är mycket ovanliga. I normala fall är det alltså företagsledaren i ett familjeföretag som tillsätter den revisor som skall kontrollera honom/henne. En revisor kan när som helst bytas ut av en extra inkallad bolagsstämma. Det säger sig självt att detta inte skapar de bästa förutsättningar för den obundenhet som aktiebolagen förutsätter att revisorer skall ha.

LO föreslår därför att samhället skall ha inflytande över val av företagens revisorer. Detta skulle ske på så sätt att exempelvis Kommerskollegium på förslag av bolagsstämman utser företagets revisorer. I mindre företag skulle Kommerskollegiums uppgift kunna handhas av något befintligt regionalt organ.

Enligt LOs mening finns uppenbara fördelar med ett dylikt system. Revisorerna skulle få en mera oberoende ställning och de kompletteringar som föreslås av de olika reglerna skulle kunna få en reell verkan.

SACO/SR(= Civilekonomernas riksförbund): Att kvalificerad revision på sikt skall krävas i alla aktiebolag är eftersträvansvärt och säkerligen en väsentlig förutsättning för att undvika bristfälliga revisionsinsatser. Med hänsyn till att affärsverksamhet i stor omfattning bedrives i annan bolagsform än aktiebolag är det väsentligt att krav på revision och kvalificerad sådan även kommer till stånd i dessa bolagsbildningar.

KF: Arbetsgruppen rekommenderar att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. KF delar arbetsgruppens uppfattning om riskerna för ekonomisk brottslighet i aktiebolag med litet aktiekapital, vilka ofta bildats just för att ge den ende aktieägaren befrielse från personligt betalningsansvar, och instämmer i rekommendationen. Enligt arbetsgruppens mening bör målsättningen vara att – i första hand – all ekonomisk verksamhet som formellt eller reellt kan drivas utan personligt ansvar skall vara underkastad kvalificerad revision. Detta torde innebära att även för samtliga ekonomiska föreningar så småningom krav skulle ställas på att revision utföres av auktoriserade eller godkända revisorer.

I förarbetena till 1951 års föreningslag anförde visserligen departementschefen att enligt hans mening i lagen icke borde uppställas något krav angående auktoriserade eller godkända revisorer i större föreningar (prop 1951:34, s. 155). I det förslag till ny föreningslag, som justitiedepartementet presenterade i maj 1976 (promemoria Ds Ju 1976: 11) hade emeller-

tid denna princip frångåtts, och efter mönster av aktiebolagslagen föreslogs bl. a. att minst en revisor skulle vara auktoriserad, om antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

En reform innebärande krav på att revision skall utföras av auktoriserade eller godkända revisorer i samtliga ekonomiska föreningar torde dock få lov att anstå viss tid med tanke bl. a. på att tillgången på sådana revisorer är begränsad och att ett antal sådana revisorer – förutom för revision av samtliga aktiebolag enligt här föreliggande rekommendation – kan komma att tas i anspråk i större utsträckning än nu för revision i företag som drivs i andra former än aktiebolag och ekonomiska föreningar, därest 1974 års bolagskommittés förslag på denna punkt blir genomfört. Dessutom torde det ej vara lika påkallat att snabbt genomföra en reform innebärande att samtliga ekonomiska föreningar skall ha auktoriserad eller godkänd revisor, eftersom – åtminstone för närvarande – risken att någon för planmässig ekonomisk brottslighet skulle använda sig av föreningsformen torde vara betydligt mindre än beträffande aktiebolagsformen.

Om krav på kvalificerad revision införes beträffande samtliga ekonomiska föreningar finner KF det självklart och oundgängligen nödvändigt att med revision utförd av auktoriserad eller godkänd revisor jämställes revision som utföres av sådant revisionsorgan som inrättats vid centralorganisation för ekonomiska föreningar och för vilket speciella regler gäller enligt 46 § 2 mom. föreningslagen. Jämför vad ovan anförs om dylika revisionsorgan under punkten "Beteckning på revisors verksamhet".

KF hemställer emellertid att begreppet kvalificerad revision ges nyss nämnd innebörd, dvs. att det innefattar revision utförd av sådant revisionsorgan som avses i 46 § 2 mom. föreningslagen, redan då beslut fattas om att samtliga aktiebolag måste underkasta sig kvalificerad revision. Det förhåller sig nämligen så att flera av de ekonomiska föreningar, som tillhör den konsumentkooperativa rörelsen, äger mindre aktiebolag med t. ex. fastighetsförvaltande uppgifter. För dessa bolag utses för närvarande samma revisorer som för de konsumentföreningar som äger bolagen och revision av föreningarna och bolagen sker i ett sammanhang. Det skulle te sig ytterst egendomligt och dessutom vara opraktiskt om revision av dessa små aktiebolag inte skulle kunna utföras av samma revisorer som granskar moderföreningarna. – – –

Sammanfattningsvis får KF således tillstyrka rekommendationen om kvalificerad revision i samtliga aktiebolag, ehuru med modifierad innebörd av termen kvalificerad revision.

Svenska försäkringsbolags riksförbund: Riksförbundet finner en sådan utveckling i och för sig angelägen. I den ansvarsförsäkring för revisorer som försäkringsbolagen driver har det visat sig att icke kvalificerade revisorer ofta är omedvetna om var gränserna för deras befogenheter går. T. ex. har konstaterats flera fall där sådana revisorer utför både bokföring och revision i ett företag. Genom förslaget om krav på kvalificerad revisor motverkas detta. Riksförbundet är dock tveksamt om tillgången på kvalificerade revisorer är tillräcklig. Riksförbundet vill därför föreslå att en annan väg för att höja kvaliteten prövas, nämligen att krav införs på att revisor skall vara ansluten till någon av revisorsorganisationerna. I ansvarsförsäkringen för revisorer har den erfarenheten gjorts att organisationstillhörighet har en skadebegränsande verkan. Organisationernas etiska regler och den kontroll organisationerna själva tillämpar vid upprätthållandet av dessa regler ger en positiv utveckling.

Svenska handelskammarförbundet och *Sveriges industriförbund:* En förstärkning av de kvalificerade revisorernas ställning skulle kunna vara av betydelse för borgenärer, leverantörer och andra intressenter. Många gånger torde det även vara till fördel för ägarna att ha en kvalificerad revisor som på ett tidigare stadium än som annars kanske skulle ha varit fallet kan upptäcka ekonomiska eller andra problem i företagen. Särskilt i fåmansföretag, där ägarkretsen ofta sammanfaller med företagsledningen, gör sig denna synpunkt gällande. Arbetsgruppen har bl. a. föreslagit att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. På skäl som anförts ovan ställer sig förbunden positiva härtill. Genomförandet av förslaget kommer emellertid att medföra en väsentlig ökning av efterfrågan på kvalificerade revisorstjänster. Förbunden vill därför understryka vikten av att övergången till den nya ordningen genomförs med beaktande av att tillgången av kvalificerade revisorer först säkerställs.

Svenska kommunförbundet: Risken för ekonomisk brottslighet – inte minst på skatteområdet – torde framför allt föreligga i mindre företag som saknar kvalificerade revisorer. Arbetsgruppens rekommendation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla företag är därför enligt styrelsens mening väl motiverad.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Arbetsgruppens mening är att all ekonomisk verksamhet av betydelse skall vara underkastad kvalificerad revision. Denna tanke fullföljs emellertid inte utan gruppens rekommendation blir att kvalificerad revisor på sikt skall krävas endast i aktiebolag. Enligt kammarkontorets mening bör i stället verksamhetens ekonomiska omfattning oberoende av organisationsform vara avgörande.

Svenska revisorsamfundet: Samfundet tillstyrker förslaget, som är helt i enlighet med de krav på en kvalificerad revision vi i olika sammanhang framfört. Som utredningen föreslagit bör en reform genomföras etappvis i sådan takt att tillgången på kvalificerade revisorer motsvarar det ökade behovet. Den ökade efterfrågan på kvalificerade revisorer som skulle bli följden av ett genomförande av arbetsgruppens förslag bedöms kunna tillgodoses. Under senare år har en kraftig utökning av antalet kvalificerade revisorer skett till följd av en ökad utbildningskapacitet. Ett mycket stort antal företag har redan i dag kvalificerad revisor även i de fall skyldighet därtill inte föreligger enligt aktiebolagslagen. Övergångsbestämmelserna kan i enlighet med arbetsgruppens förslag utformas sålunda att omedelbart vid lagstiftningens ikraftträdande alla nybildade aktiebolag omfattas av skyldigheten att ha kvalificerad revisor och att den slutliga övergången för äldre aktiebolag fastställes till den 1 januari 1982. SRS ansluter sig till arbetsgruppens uttalande om revisionsplikt för andra associationsformer än aktiebolag och för enskilda rörelseidkare.

Samfundet förutsätter i detta sammanhang att ingen sänkning sker beträffande de gränser, där auktoriserad revisor krävs. En reform får sålunda inte medföra några förändringar i behörigheten mellan de kvalificerade revisorskategorierna till förfång för de godkända revisorerna.

Svenska sparbanksföreningen: Arbetsgruppens rekommendation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag kan, såsom gruppen konstaterar, komma att skapa ett efterfrågeöverskott på sådana revisorer. Enligt vad föreningen inhämtat är dock Sparbankernas Revisionsbyrå AB väl rustat att möta en ökad efterfrågan på dess tjänster. Föreningen tillstyrker därför genomförandet av arbetsgruppens rekommendation, oavsett om detta sker på en gång eller successivt på något av de i promemorian diskuterade sätten.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: Revisors kompetens kan indelas i tre delar: teoretisk, praktisk och yrkesetisk.

Rådets utredning avhandlar i grunden den yrkesetiska frågan. Utbildning och praktik ger inga garantier för hög yrkesetik. Brottslighet förekommer oberoende härav. Att lösa den etiska frågan med godkända och auktoriserade revisorer i alla aktiebolag, och samtidigt lämna övriga revisorer och företagsformer, det måste anses som en ofullständig utredning. Rådet synes ha lagt huvudvikten vid frågan kvalificerad eller icke kvalificerad revisor i aktiebolag. – – – Förutom i aktiebolag föreslås alla företag, oberoende av rörelseform, ha registrerad revisor. Undantag bör göras för rörelser som drives i mindre omfattning. Ur anställdas, kreditorers och det allmännas synpunkt är det motiverat med en fackmässigt utarbetad årsredovisning i alla företag.

För att täcka det krav som följer av förslaget i närmast tidigare stycke, föreslås inrättandet av kvalificeringen diplomerad revisor förutom nuvarande auktoriserad och godkänd revisor.

I nuvarande aktiebolagslag förekommer gränsdragningen mellan kvalificerad och icke kvalificerad revisor. Där lagen i dag talar om icke kvalificerade bör istället införas "diplomerad revisor". Gränsdragningarna kan därigenom bibehållas i sin nuvarande form samtidigt som man tillgodoser höjningen av teoretisk, praktisk och yrkesetisk kvalifikation.

I företag som drivs i större omfattning som enskild firma, handels- och kommanditbolag bör krav ställas på minst diplomerad revisor.

I föreslagna andelsbolag bör minst diplomerad revisor förekomma.

I dagens läge finns en kvalifikationslucka mellan godkända revisorer och övriga revisorer/icke godkända revisorer. I den sistnämnda gruppen återfinns mängder av revisorer som besitter god fackutbildning och praktik. Akademiker, företagsekonomer, f. d. taxeringsrevisorer m. fl. betecknas såsom icke godkända/icke kvalificerade. Diplomeringen av revisorer avser att genom detta förslag täcka denna lucka. Man får lätt den uppfattningen, att icke auktoriserade eller godkända revisorer annars kriminaliseras utan dokumentation härpå genom Rådets lagförslag! Vårt förslag löser kvalificeringen totalt och på ett demokratiskt sätt. Dessutom är det praktiskt genomförbart genom anpassning på olika sätt som framgår ovan.

En ny variant av företagsekonomisk examen föreslås, för att bättre tillgodose de teoretiska kraven. Förslaget är utarbetat av SBRF och kommer inom kort att översändas till Hermods för kommentarer och senare överläggningar. Varianten bör kallas "revisionsteknisk linje".

Studierna föreslås ske per korrespondens, i samarbetsgrupper samt veckoslutskurser. De avslutas med skrivningar vilka är obligatoriska oberoende av förkunskaper.

Via Liber är Hermods underställd staten, och mest lämpad att handha examinationen och kursgenomförandet. Organisationer och studieförbund kan tillsammans med Hermods genomföra studierna, men examination sker i Hermods regi.

För att erhålla diplomering fordras:

1. examination enligt ovan,
2. minst 5 års praktik från egen redovisnings- eller revisionsbyrå eller som anställd chef eller chefsassistent i sådan byrå,
3. ha erhållit särskilt registreringsbevis (se under "Ordet revisor"). I examensnämnden föreslås ingå en representant från kommerskollegium, en från Skolöverstyrelsen, en från SBRF, en från Hermods och en från Riksskatteverket! Tillsammans 5. Hermods representant skall vara ordförande.

Den yrkesetiska frågan kan lösas sålunda:
1. särskild registrering på länsstyrelse (dokumenterad lagöverträdelse skall häva rätten att utöva revision som yrke),
2. examination,
3. organisation – revisor skall tillhöra erkänd organisation för att erhålla diplom. SBRF eller annan organisation skall sörja för revisors fortbildning, information och yrkesetisk självdisciplin.

Svenska företagares riksförbund: Arbetsgruppen redovisar inte något material som styrker att organiserad eller annan grövre ekonomisk brottslighet skulle vara särskilt vanlig bland de mindre aktiebolagen, som är promemorians främsta målgrupp. Så påstås visserligen från tid till annan i tidningspress och andra massmedia men någon vederhäftig utredning om detta saknas så vitt bekant. Arbetsgruppen borde själv ha visat sådant material, med hänsyn till de vittgående uttalanden gruppen gör. Framförallt gäller detta med hänsyn till arbetsgruppens rekommendation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. Enligt Förbundets uppfattning går detta krav för långt. I första hand bör företagets ledning få och kunna avgöra hur pass kvalificerad revisor företaget behöver, och har råd med. Det förhållandet att ett aktiebolag arbetar utan personligt ansvar för ägaren kan inte vara grund för att kräva kvalificerad revisor i alla aktiebolag. Frihet från ekonomiskt ansvar betyder inte frihet från ansvar överhuvudtaget. Både aktieägare och företagsledning står i ansvar för att företagen har en lagenlig redovisning och har ansvar gentemot t. ex. borgenärerna. Att stora aktiebolag bör få underkasta sig särskilda krav när det gäller revisors kompetens – med hänsyn till bolagets stora sociala och ekonomiska betydelse – är självklart. Vad här bör gälla har emellertid helt nyligen övervägts inför den nya aktiebolagslagen. Sedan dennas ikraftträdande har ej ådagalagts sådana avgörande nya skäl att dessa regler behöver revideras.

SHIO-Familjeföretagen och *Sveriges köpmannaförbund:* Arbetsgruppen rekommenderar att man på sikt skall kräva kvalificerad revisor i alla aktiebolag. Härtill har organisationerna ej annan kommentar än att man i så fall bör ge möjlighet till en relativt lång övergångstid.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Vi stöder arbetsgruppens rekommendation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag.

När det gäller tillgången på kvalificerade revisorer vet vi, att det idag inom vårt förbund finns många ledamöter med mångårig praktisk verksamhet som redovisningskonsult/revisor. Flertalet av dessa torde, om de så önskar, genom ett dispensförfarande kunna erhålla godkännande som revisor. Det finns nämligen många i denna kategori, som utöver erfarenhet från många års verksamhet även fullföljer vidareutbildning för att hålla sina kunskaper à jour. Det måste betraktas såsom felaktigt, att dessa skall hållas utanför rättigheten att använda näringsbeteckningen revision i jämförelse med de, som idag uppfyller Kommerskollegiums teoretiska och praktiska krav men som besitter avsevärt mindre praktisk erfarenhet.

Vi tror också att tillgången på kvalificerad arbetskraft inom revisionsverksamheten väsentligen kan ökas, om de auktoriserade och godkända revisorerna fortsättningsvis ägnar sig åt revision och inte åt redovisning. Sistnämnda verksamhetsfält bör förbehållas redovisningskonsulterna. – – –

På sidan 37 i promemorian redovisar arbetsgruppen Kedners rapport rörande företagskonkurser. Enligt arbetsgruppen belyser denna rapport behovet av kvalificerad revisor också i små företag. Vår uppfattning är

emellertid, att Kedner benämnt denna funktion företagskonsult (se sid. 460 ff).

Arbetsuppgifterna för en sådan företagskonsult beskriver Kedner så här:

Organisationsplanering, planering av informations- och styrsystem, operativ planering, finansiell planering, rättsfrågor, rådgivning i personalutbildningsfrågor, företagsvärdering och generationsskiftesplanering.

Alla dessa aktiviteter är en utmärkt exemplifiering på den verkställande verksamheten – redovisning – vartill kommer den löpande bokföringen samt upprättande av bokslut och skattedeklarationer.

På sidorna 23 och 24 exemplifierar arbetsgruppen revisors konsultverksamhet.

I exemplifieringen saknar vi den mycket viktiga uppgiften att bistå klientföretaget med ekonomisk planering. Detta är i och för sig förståeligt, eftersom det inte är en revisorsfunktion enligt vårt förmenande utan fast mera en funktion tillhörande den verkställande verksamheten – redovisning. En revisor kan rimligen inte biträda sin klient i budgetarbetet och därefter uttala sig om eventuella avvikelser i utfallet.

Däremot omfattar exempelsamlingen bouppteckning och boutredning. Dessa verksamheter borde inte få förekomma, då de är juridiska angelägenheter, som inte är förenliga med varken revisions- eller redovisningsverksamhet. Sålunda omfattar den föreskrivna kollektiva försäkringen mot förmögenhetsförlust inte skador, som kan uppkomma i samband med bouppteckning och boutredning.

Exemplifieringen slutar med konstaterandet att till konsultverksamheten kan också räknas rena redovisningsuppdrag. Vi finner anledning att starkt betona, att inte samma person får utföra såväl redovisning som revision av ett och samma företag.

Vi vill därför anknyta till jävsreglerna enligt 1975 års Aktiebolagslag. Kommerskollegiums första anvisningar till dessa var ganska strikt hållna med klara gränsdragningar mellan revision (den kontrollerande funktionen) och redovisning (den verkställande funktionen). Detta anser vi vara riktigt. Sedermera har emellertid i den slutgiltiga utformningen av jävsreglerna enligt Kommerskollegiums anvisningar en avsevärd uppmjukning skett, vilket vi anser olyckligt.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund: Förbundet kan i huvudsak instämma i vad som framkommer i arbetsgruppens förslag och rekommendationer. Särskilt vill förbundet understryka arbetsgruppens rekommendation, att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag. I aktiebolag där bolagsägaren i realiteten själv utövar samtliga funktioner och där denne genom bolagsformen befrias från personligt ansvar för bolagets förbindelser är särskilt påkallat, att kontrollfunktionen kan utövas av en person med erforderlig kompetens, utan bindningar till bolaget.

3. Registrering av revisor

Justitiekanslern: Jag har ingen erinran mot förslaget att det i aktiebolagsregistret skall intas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare.

Det är inte arbetsgruppens avsikt att registreringen skall kombineras med någon tillsynsverksamhet. I avsnitt 3.6 rekommenderar gruppen att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisorsområdet. Vid utökad tillsyn skulle kommerskollegium säkerligen ha stor nytta av revisorsuppgifterna i aktiebolagsregistret.

Det hade därför varit värdefullt om arbetsgruppen något undersökt möjligheterna att – förslagsvis genom datorisering – göra registret lättillgängligt för tillsynsmyndigheten.

Det bör påpekas att det föreslagna tillägget till 2 § tredje punkten aktiebolagsförordningen inte torde täcka de fall där revisionsbolag utsetts till revisor.

Riksåklagaren: Jag tillstyrker förslaget att uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare intages i aktiebolagsregistret.

Kammarrätten i Stockholm: Kammarrätten har intet att invända mot förslaget att det i aktiebolagsregistret skall intagas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller för bolags ställföreträdare. Beträffande den ändring som i anledning av förslaget om registrering av revisor bör göras av 2 § första stycket punkt 3 aktiebolagsförordningen synes det onödigt att upprepa orden "fullständigt namn" etc. särskilt beträffande revisor. Stadgandet kan i stället ges följande lydelse: "fullständigt namn – – – vice verkställande direktör, firmatecknare och revisor,". Det synes även med hänsyn till att regeringen (eller myndighet som regeringen bestämmer) kan tillåta att svensk medborgare bosatt utom riket eller utländsk medborgare får vara revisor lämpligt att uppgift om medborgarskap och hemvist antecknas i aktiebolagsregistret.

Bankinspektionen: Information om vem som utsetts till revisor i ett aktiebolag ger intressenterna möjlighet att förvissa sig om revisorns kompetens.

Riksskatteverket: Arbetsgruppen anför (s. 41) att en registrering av ifrågavarande slag inte är avsedd att kombineras med någon tillsynsverksamhet.

Aktiebolagsregistret vid patent- och registreringsverket, som förs manuellt, fungerar enligt RSVs mening inte tillfredsställande för närvarande, varför det nu inte är så användbart i samband med tillsynsverksamhet. Om registret framdeles kommer att föras med hjälp av automatisk databehandling öppnar sig emellertid helt andra möjligheter än i dag att använda det. I fall ett sådant datoriserat register byggs upp så att det är möjligt att använda namn som s. k. söknyckel kan man t. ex. mycket lätt ta reda på i vilka bolag en viss person är registrerad som revisor. Om kommerskollegium skulle få en direktansluten dataterminal till ett sådant register, borde registret kunna bli till nytta i kollegiets tillsyn över revisorerna. RSV anser därför att arbetsgruppens uttalande i denna fråga är alltför defensivt. – – –

I den föreslagna lydelsen av 10 kap. 2 § tredje stycket aktiebolagslagen stadgas att bestämmelserna i 15 § tillämpas på den huvudansvarige i de fall då auktoriserat eller godkänt revisionsbolag utsetts till revisor.

I förslaget till 10 kap. 15 § aktiebolagslagen anges i första meningen att bolaget för registrering skall anmäla vem som utsetts till revisor.

I 2 § aktiebolagsförordningen föreslås vidare som ett tillägg till punkten 3 att "fullständigt namn, personnummer och postadress beträffande revisor" skall anges i registreringsanmälan. Tillägget täcker inte de fall då ett revisionsbolag utsetts till revisor varför tilläggets ordalydelse bör vara "fullständigt namn, personnummer och postadress beträffande revisor respektive huvudansvarig i fall då revisionsbolag utsetts till revisor".

I punkten 5 av 3 § aktiebolagsförordningen har föreslagits tillägget "eller revisor" i texten. På samma grund som nyss anförts, rörande 2 § punkt 3 samma förordning, bör detta tillägg ha ordalydelsen "eller revisor respek-

tive huvudansvarig i fall då revisionsbolag utsetts till revisor". Detta förutsätter i sin tur att i 10 kap. 2 § tredje stycket aktiebolagslagen föreskrivs att anmälan som där sägs skall lämnas skriftligen så att aktiebolag som utsett revisionsbolag till revisor har någon handling att ge in vid registreringsanmälan enligt 3 § aktiebolagsförordningen.

Kommerskollegium: Skyldighet för aktiebolag att för offentlig registrering anmäla vem som utsetts till revisor i bolaget skulle kunna få vissa allmänt preventiva effekter av det slag som sägs i promemorian. De synes dock vara av ganska marginell karaktär. Även om det administrativa besväret för bolag och registreringsmyndighet också skulle vara litet, är kollegiet något tveksamt till om värdet av en registrering av det slag som föreslås i promemorian motiverar de trots allt oundvikliga kostnaderna.

Värdet av ett system med registrering av revisor i aktiebolag skulle bli större om dels registreringsanmälan förbands med någon form av bekräftelse från revisorns sida, dels om initiativ till avregistrering kunde tas även av revisorn. Därigenom skulle kunna undvikas de kanske inte helt ovanliga fallen att som revisor anmäls någon som ej är villig att åtaga sig uppdraget eller ens har kännedom om att han utsetts och att bolag – sedan revisorn avgått – underlåter att föranstalta om nytt revisorsval inom rimlig tid. Likaså bör registreringsmyndigheten kontrollera att behörig revisor utsetts samt möjlighet finnas att ta fram uppgift om viss revisors samtliga uppdrag.

Patent- och registreringsverket: Skyldighet att för registrering anmäla uppgift om revisor gällde enligt 1944 års aktiebolagslag för bolag med auktoriserad respektive godkänd revisor. I och med den nya aktiebolagslagens ikraftträdande den 1 januari 1977 försvann denna skyldighet. Skälet härtill torde ha varit den allmänna strävan till förenklingar och förbättringar av lagen som var avsikten med lagstiftningsarbetet. Detta kom även att gälla registreringsförfarandet hos patentverket. Borttagande av skyldigheten att registrera revisor har, såvitt patentverket kunna bedöma, inte inneburit att verkets kunder upplevt någon försämring av möjligheterna att ta del av information om aktiebolagen. Förfrågningar från allmänheten och myndigheter angående revisorer förekommer nämligen ytterst sällan. Av bolagens räkenskapshandlingar framgår vem som är bolagets revisor. Att nu införa registrering av revisorer skulle enligt patentverket innebära en återgång till ett mera byråkratiskt och betungande arbetssätt utan att någon fördel skulle vinnas.

Enligt patentverkets uppfattning skulle tillräckliga upplysningar angående revisorer kunna inhämtas och tillhandahållas enklast därigenom att aktiebolagen ålades att uppge revisors namn och postadress i den revisionsberättelse som årligen skall inges till verket. Om revisionen utförts av ett revisionsbolag torde det vara tillfyllest att ange revisionsbolagets firma och bolagsnummer samt den huvudansvariges namn.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen ansluter sig till detta förslag och motiveringarna härför.

Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi: Registrering av revisor i t. ex. aktiebolags-, föreningsregister och – i vissa fall – i register över handelsbolag (jfr SOU 1978: 67 "Nya bolagsregler m. m.") har i vissa sammanhang en uppgift att fylla. Frågan måste dock ses i relation till revisors tystnadsplikt. Revisor som är förhindrad att uttala sig fullt ut om bolagets ställning m. m. kan i vissa fall ge den frågande en felaktig bild.

Vidare hänger frågan samman med innehållet av revisors arbete. LSMS anser det emellertid rimligt att revisor registreras, dock att uppgift om namn och person-/organisationsnummer torde vara tillräckliga. Övriga

uppgifter, adress m.m., ändras ofta och kan lämpligen nås via andra, officiella, register, t. ex. register hos tillsynsmyndighet. En frivillig uppgift i registret kan vara markering om att revisor är auktoriserad och/eller godkänd.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen tillstyrker detta förslag. Registreringen bör enligt länsstyrelsens mening komma att få positiva effekter. Intressenter av olika slag kan förvissa sig om att revisor utsetts och att denne är behörig. Registreringen torde också komma att stärka revisorns ställning, vilket arbetsgruppen påpekat.

Enligt länsstyrelsens mening är detta en angelägen fråga. Länsstyrelsen tillstyrker således, att de föreslagna ändringarna i aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen genomföres.

FAR: Arbetsgruppen föreslår att det i aktiebolagsregistret skall intas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare (3.3). FAR ställer sig positiv till att på detta sätt revisorer blir registrerade och uppgifterna om revisorer därmed tillgängliga för allmänheten. Förslaget till ändring av ABL 10 kap. 15 § ger därutöver revisorn möjlighet att själv till Patent- och Registreringsverket anmäla sin avgång som revisor i ett bolag, en möjlighet som nu saknas. En motsvarande registreringsplikt för kvalificerade revisorer fanns i 1944 års aktiebolagslag men slopades under de nordiska samordningssträvandena vid den nya lagens utarbetande.

FAR anser till skillnad från arbetsgruppen att PRV även bör åläggas bevakning av att behörig kvalificerad revisor finns. Med nuvarande datatekniska hjälpmedel för hantering av bolagens registreringspliktiga uppgifter torde det knappast medföra alltför stora extra insatser att kontrollera att vald revisor är behörig. Om behörig revisor inte utses inom tre år bör detta enligt FAR vara en likvidationsgrundande anledning varför ABL 13 kap. 4 § bör kompletteras i detta avseende.

FAR vill förorda att förslaget till ändring av aktiebolagsförordningen 3 § 5 skall följas av ett tillägg till 3 § 8 i samma förordning med innebörden att revisor vid nyval måste underteckna handling som visar att han accepterat uppdraget. Syftet är att förhindra att revisorsval förrättas och registreras utan revisors vetskap.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer: Föreningen tillstyrker detta förslag. Det kommer att stärka revisorns ställning, vilket är en angelägen uppgift. Genom registreringen kommer olika intressenter att kunna förvissa sig om att revisor utsetts i företaget och kontrollera att vederbörande är behörig. En viktig konsekvens blir också att revisorn får en mera officiell ställning gentemot utomstående intressenter. De kan kontrollera, att han är behörig. De har möjlighet att få kontakt med honom.

Institutet för intern revision: Institutet har intet att erinra mot arbetsgruppens förslag rörande aktiebolagsregistret.

LRF: Registrering av revisor i aktiebolagsregistret synes under övriga givna förutsättningar vara ägnat att stärka revisorernas ställning. För att åsyftade fördelar skall nå full effekt erfordras emellertid en resursförstärkning hos PRV så att de nuvarande handläggningstiderna avsevärt nedbringas.

SACO/SR (= Civilekonomernas riksförbund): Denna åtgärd synes välmotiverad då samtliga funktionärer enligt aktiebolagslagen härigenom finns registrerade på ett och samma dokument. Detta underlättar intressenternas insyn vad gäller de i respektive aktiebolag aktuella funktionärerna. Registreringen kan även ligga till grund för bevakning av att kompetenta revisorer väljs.

KF: I den mån revisionsplikt införs för andra företagsformer än aktiebolag bör enligt ett uttalande av arbetsgruppen på s. 41 motsvarande registrering ske också i dessa fall. KF konstaterar i samband med detta uttalande att det beträffande ekonomiska föreningar sedan länge föreligger revisionsplikt – något som också arbetsgruppen varit väl medveten om, se t. ex. promemorian s. 21. Arbetsgruppen har emellertid inte föreslagit ändringar i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar (nedan kallad föreningslagen) i vare sig detta eller något annat avseende. KF har likväl inte antagit att detta förhållande bör tolkas så att arbetsgruppen ansett att de ekonomiska föreningarna skulle stå utanför reformen. Utevaron av konkreta förslag till ändring i föreningslagen torde möjligen kunna förklaras med att hela denna lag f. n. är föremål för översyn.

KF har inga invändningar emot föreslaget vad gäller registrering av aktiebolags revisorer. Att i de länsvis förda föreningsregistren ta in uppgifter om föreningarnas revisorer torde inte heller behöva medföra några större problem.

1974 års bolagskommitté har i sitt delbetänkande Nya bolagsregler m. m. (SOU 1978: 67) föreslagit bestämmelser om ganska omfattande revisionsplikt för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar. För de av förslaget berörda företagen föreligger registreringsplikt enligt handelsbolagsregisterlagen. Det torde därför inte möta oöverstigliga hinder att även beträffande dem införa bestämmelser om revisorsregistrering, därest bolagskommitténs förslag om revisionsplikt skulle komma att genomföras. – – –

Sammanfattningsvis får KF således tillstyrka förslaget om registrering av revisorer i aktiebolagsregistret.

Svenska bankföreningen: Enligt förslaget skall i 10 kap 15 § aktiebolagslagen upptas en bestämmelse om skyldighet för aktiebolag att successivt till Patentverket anmäla vem som utsetts till revisor. Bankföreningen anser att sådan anmälan när den avser auktoriserad eller godkänd revisor skall ge besked därom.

Svenska försäkringsbolags riksförbund: Riksförbundet tillstyrker denna bestämmelse. Motsvarande uppgifter om revisor bör enligt riksförbundets mening intas även i register över ekonomiska föreningar, försäkringsbolag, m. fl.

Svenska handelskammarförbundet och Sveriges industriförbund: Förbunden har inte något att invända mot att det i aktiebolagsregistret intas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande aktiebolags ställföreträdare.

Stockholms kommun (=kammarkontoret): Arbetsgruppens förslag att det i aktiebolagsregistret skall intas uppgifter om revisor, motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare, tillstyrks. Nyttan härav torde dock kunna tillvaratas först när de brister som f. n. vidlåter patent- och registreringsverkets bolagsregister undanröjts. Ett utredningsarbete med denna inriktning bedrives också, enligt vad som under hand inhämtats, sedan hösten år 1977 av statskontoret. Arbetet har dock främst inriktats mot patent- och registreringsverkets bolagsbyrås interna situation. Krav och önskemål från byråns avnämare, till vilka också kommunen hör, har inte systematiskt kartlagts.

Det är angeläget att bolagsregistret ges en sådan uppläggning att det också kan fungera som ett effektivt hjälpmedel för bl. a. polisen och skatteadministrationen när det gäller att stävja ekonomisk brottslighet. Icke minst en snabb åtkomst till uppgifter i registret måste i framtiden

garanteras. Ett annat krav som måste ställas på registret är att sammanställningar över samtliga bolag, där exempelvis en viss revisor är engagerad, snabbt kan erhållas. Med nuvarande registerlösning är detta i dagsläget förenat med mycket höga kostnader.

Svenska revisorsamfundet: Samfundet tillstyrker förslaget.

Svenska sparbanksföreningen: Föreningen kan i och för sig tillstyrka förslaget. Det bör inte medföra något nämnvärt extraarbete för bolagen att lämna sådana uppgifter. Däremot kan förslaget vara tveksamt mot bakgrund av Patent- och registreringsverkets bolagsbyrås möjligheter att sköta sina serviceuppgifter mot allmänheten på ett tillfredsställande sätt.

Svenska företagares riksförbund: Med hänsyn till ett av de syften som anges i promemorian, nämligen att myndigheter som arbetar med frågor om ekonomisk brottslighet skall kunna vända sig direkt till revisor, ställer sig Förbundet avvisande till förslaget. Betänksamheten förstärks av senare i promemorian kommande förslag om uppmjukning av revisors tystnadsplikt. Förbundet har förvisso inget intresse av att skydda brottslingar men anser att vad som måste betecknas som brottsspaning bör bedrivas enligt de regler som redan gäller för sådan spaning. Vad angår allmänhetens m. fl. intressen av information om utseende av revisor och dennes kompetens kan detta i allmänhet säkert tillgodoses genom en hänvändelse till företagsledningen. Lyckas inte detta, kan senaste årsredovisning lätt rekvireras hos patent- och registreringsverket. Har årsredovisning ej ingivits för senare år, är detta självfallet en signal till försiktighet. I sådant fall skulle förmodligen inte heller registrets uppgifter om revisor vara aktuella.

SHIO-Familjeföretagen och *Sveriges köpmannaförbund:* Under förutsättning att registret kan hållas à jour har organisationerna ej någon invändning mot en sådan registrering.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Vi biträder förslaget att det i aktiebolagsregistret skall intagas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare.

Av sidan 42 i promemorian framgår att för det fall auktoriserat eller godkänt revisionsbolag utsetts till revisor, bör bestämmelsen tillämpas på den för revisionen huvudansvarige. Detta finner vi olämpligt. I stället bör registreringen avse revisionsbolagets organisationsnummer, annars tycker vi, att avsikten med godkänt eller auktoriserat revisionsbolag förfelats.

4. Beteckning på revisors verksamhet

Justitiekanslern: Enligt min mening bör man i denna del överväga bara en sak, nämligen att förbehålla titeln revisor åt de kvalificerade revisorerna. Om denna väg inte anses framkomlig, finns ingen anledning att göra något alls. Att tillåta Per Persson att kalla sig revisor men förbjuda honom att kalla verksamheten för revisionskontor e. d. är inte bara motsägelsefullt utan också verkningslöst.

Riksåklagaren: På skäl arbetsgruppen anfört torde det inte vara praktiskt genomförbart att förbehålla de kvalificerade revisorerna titeln revisor. Enligt min mening är det ej heller lämpligt att införa ett förbud för annan än kvalificerad revisor att använda ordet revision vid beteckning av sin näringsverksamhet. Det förefaller främmande att särbehandla ett i branschen så vanligt förekommande och för allmänheten känt begrepp som revisionsbyrå. Dessutom torde ett förbud av angivet slag mycket lätt kunna kringgås och därigenom bli mer eller mindre verkningslöst. I vart

fall torde tillräckliga skäl för kriminalisering i detta sammanhang ej föreliga.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Förslaget att införa ett straffsanktionerat förbud för andra än kvalificerade revisorer att använda ordet revision vid beteckning av näringsverksamhet avstyrks. Restriktivitet bör iakttas med nya straffstadganden. Det straffrättsliga förfarandet är förhållandevis resurskrävande och bör därför användas i så begränsad utsträckning som möjligt. Det framlagda förslaget kan ej anses omistligt. Andra vägar bör finnas för att framhålla värdet av de kvalificerade revisorernas tjänster.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: Att svaga revisorer genom brist på kontroll, på grund av okunnighet eller vårdslöshet indirekt medverkat till ekonomisk brottslighet finns flera exempel på. Arbetsgruppen tar i detta sammanhang upp frågan om inte titeln revisor borde vara lagligen skyddad men förkastar tanken enär den bedömes som ej praktiskt genomförbar bl. a. enär begreppet revisor har en sådan fast förankring hos allmänheten. De skäl som anföres från arbetsgruppen utgör enligt min mening inte tillräcklig grund för att ej genomföra en lagstiftning om skydd för revisorstiteln så att endast den som är auktoriserad eller godkänd skall ha rätt att kalla sig revisor. Givetvis bör en sådan lagstiftning genomföras successivt under en övergångstid. Till en början bör arbetsgruppens förslag om skydd för ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord genomföras. Här kan förutom vad som framhålles från arbetsgruppens sida anföras att eftersom envar kan starta en revisionsbyrå och därvid kalla sig "företagskonsult", "skattekonsult" etc. är detta ägnat att vilseleda allmänheten. En företagskonsult, som företar revisioner och tillika är skattekonsult, associeras lätt till person med civilekonomisk utbildning. Allmänheten utsättes på så vis för ett s. a. s. legaliserat bedrägeri. Tillika bör innan titeln revisor blir lagligen skyddad arbetsgruppens rekommendation att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag – vilket bör utsträckas till större handelsbolag – genomföras.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Förslaget om förbud för andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag att i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord är alltför ingripande och dessutom ganska verkningslöst. Det förefaller främmande att i detta sammanhang "monopolisera" ett så pass vanligt ord som revision. Om en byrå t. ex. heter Anderssons revisionsbyrå kan firmanamnet lätt ändras till revisor Anderssons byrå och därigenom göra ett lika vederhäftigt intryck. Bättre vore väl att avvakta och senare, efter eventuellt genomförande av auktorisationsreformen – "monopolisera" titeln revisor som tjänstebenämning på auktoriserade revisorer. Övriga "siffergranskare" kunde då lämpligen – liksom tidigare – benämnas godkända granskningsmän.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: Även om skäl kan finnas för att skydda beteckningen för de kvalificerade revisorernas verksamhet ifrågasättes om den straffsanktionerade bestämmelsen i förslaget till ny 31 § i revisorsförordningen bör genomföras. Regeln skulle leda till tolkningssvårigheter och vara möjlig att kringgå. Skyddet för revisionen bör motsvara vad som gäller för advokat enligt 17 kap 15 § brottsbalken, alltså så som det nu är i 30 § revisorsförordningen.

Länsåklagaren för speciella mål: Jag ansluter mig till arbetsgruppens förslag som syftar till att stärka revisorernas ställning samt i viss omfattning skydda revisorsnamnet.

Kammarrätten i Stockholm: Kammarrätten ställer sig tveksam till förslaget att endast de auktoriserade eller godkända revisorerna eller revisionsbolagen skulle få använda sig av ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord i sin firma. Man vill härigenom införa ett skydd för ett så pass allmänt begrepp som revision. Det kan ifrågasättas om den personkrets, som avses skola skyddas, förstår innebörden av att vissa firmabeteckningar saknar exempelvis ordet revision och i stället använder ordet granskning.

Bankinspektionen: Ett firmaskydd för de kvalificerade revisorernas verksamhet skulle innebära en angelägen förstärkning av dessa revisorers ställning och ett skydd för den som i framtiden behöver anlita en revisionsbyrå.

Riksskatteverket: Förslaget att endast auktoriserade och godkända revisorer skall få använda ordet "revision" i beteckningen på sin verksamhet kan, enligt RSV:s uppfattning, fylla den funktionen att allmänheten upplyses om att de revisorer som får använda "revision" i nämnda beteckning uppfyller vissa kvalitetskrav. RSV anser däremot inte att den föreslagna regeln på något sätt kommer att motverka ekonomisk brottslighet. – – –

Arbetsgruppen föreslår att en ny 31 § införs i förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer. I paragrafen förbjuds generellt användandet av ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord i firma eller eljest vid beteckning av näringsverksamhet. Det finns emellertid andra typer av revision än den som har med bokföring att göra. Begreppet revisionsbesiktning torde t. ex. användas i olika sammanhang. RSV förordar därför att "näringsverksamhet" i den föreslagna författningstexten inskränks till "näringsverksamhet av den art som avses i denna förordning", så att regeln får en lämplig avgränsning.

Kommerskollegium: Kollegiet avstyrker förslaget. Om det tidigare nämnda förslaget att till revisor i aktiebolag skall utses auktoriserad eller godkänd revisor genomförs, torde marknadsutrymmet för andra yrkesutövare som benämner sig revisor minska betydligt. Aktiebolag och till dem knutna personer skulle mer eller mindre automatiskt ledas till att även för uppgifter av annat slag än revision anlita kvalificerade yrkesmän. Förhållandena på aktiebolagsområdet skulle med all säkerhet också slå igenom ifråga om andra rörelseformer.

Förslaget om kvalificerad revision i alla aktiebolag innebär ej förbud mot att till (med-) revisor i aktiebolag och andra företagsformer utse annan än auktoriserad eller godkänd revisor. Till revisor kan således utses även den som yrkesmässigt utövar revision utan att inneha auktorisation eller godkännande. Kollegiet finner det svårt ansluta sig till tanken att den som utövar en tillåten verksamhet skulle förbjudas att åsätta denna en beteckning som överensstämmer med de verkliga förhållandena.

Även skäl av praktisk natur kan anföras mot förslaget. Ett inte obetydligt arbete torde få nedläggas på att kontrollera förbudets efterlevnad. Inte minst torde frågan om ordet "revision" i visst fall använts för att beteckna näringsverksamhet eller ej komma att föranleda närmast oändligt utdragna diskussioner. Utrymmet för produktiva åtgärder på revisionsområdet är så stort att det måste ifrågasättas om myndigheternas begränsade resurser skall tas i anspråk för uppgifter av så ringa vikt som det här är fråga om.

I detta sammanhang vill kollegiet något kommentera det förhållandet att arbetsgruppen ifrågasatt de i 11 och 18 §§ revisorskungörelsen intagna förbuden att i revisionsbolags firma intaga orden auktoriserad respektive auktoriserad eller godkänd. Arbetsgruppen har härvidlag anfört att risken

för missbruk måste vägas mot den fördel allmänheten skulle ha av att i firman angavs att fråga är om en kvalificerad byrå.

Det torde inte allför sällan komma att inträffa – exempelvis genom ensamägares frånfälle – att auktoriserat eller godkänt revisionsbolag kommer i den situationen att auktorisationen eller godkännandet ej längre kan bestå. Det kan förutses att registrering av ny firma i sådant fall inte sällan skulle komma till stånd först efter avsevärd tidsutdräkt. För att undvika att vilseledande beteckning på revisionsbyrå uppkommer i bl. a. sådana situationer har införts bestämmelserna i 11 och 18 §§ revisorskungörelsen. Dessa hindrar självfallet inte att byråns formella status på andra sätt förmedlas till allmänheten, exempelvis att på brevpapper och andra handlingar anges "NN Revisionsbyrå AB – auktoriserat revisionsbolag". Så sker regelmässigt idag.

Det är svårt se att det för den hjälpsökande allmänheten skulle innebära några nämnvärda förbättringar om orden auktoriserad eller godkänd fick ingå även i revisionsbolags firma. Från revisorshåll har till kollegiet ej framförts annat än att dagens system fungerar helt tillfredsställande.

Skånes handelskammare: Handelskammaren ställer sig i viss mån tveksam till detta förslag. Ordet "revision" förekommer i en del sammanhang, också utanför de verksamhetsfält som är de kvalificerade revisorernas. Om en tjänste- eller yrkesbeteckning skall förbehållas en viss kategori bör det vara möjligt att göra en klar avgränsning gentemot näraliggande verksamhet. Så är måhända inte fallet i förevarande sammanhang. Under åtminstone en övergångstid kommer vidare ett antal mindre företag att få anlita ej kvalificerade revisorer. Det torde vara inkonsekvent att inte medge dessa redovisningsföretag att vid beteckning av sin näringsverksamhet få använda ordet revision. Mot bakgrund av det sagda bör enligt Handelskammarens mening den föreslagna regeln i vart fall inte införas förrän kravet att alla företag skall anlita kvalificerade revisorer har kunnat genomföras.

Patent- och registreringsverket: Enligt utredningsförslaget skall endast kvalificerade revisorer i sin firma eller vid beteckning av sin näringsverksamhet begagna uttrycket revision. Som tidigare framhållits är det ofta förekommande att revisionsuppdrag utföres av icke kvalificerade revisorer utan att anmärkning har riktats mot deras sätt att sköta uppdragen. Patentverket har svårt att förstå skälen för att beröva en duglig yrkeskår rätten att bedriva sin yrkesgärning under en beteckning som adekvat anger verksamhetens art. Det framlagda förslaget framstår dessutom som föga effektivt och knappast ägnat att främja det intresse som BRÅ vill tillgodose, eftersom förbudet inte skall avse användandet av beteckningen revisor.

Patentverket avstyrker därför förslaget i denna del.

Näringsfrihetsombudsmannen: Arbetsgruppen har lämnat vissa förslag och rekommendationer som syftar till att stödja "de kunniga och seriösa revisorernas" verksamhet. Därmed åsyftas uppenbarligen sådana revisorer eller revisionsbolag som auktoriserats eller godkänts av kommerskollegium. Dessa revisorer och bolag har genom den offentliga auktorisationen respektive godkännandet givits ett visst försteg i konkurrensen gentemot övriga revisorer eller revisionsbolag. Uppenbarligen finns det ett stort antal kunniga revisorer utanför de av kollegiet auktoriserade eller godkända revisorernas krets. Det finns sålunda för närvarande ett relativt brett utbud av revisionstjänster. Priset på dessa tjänster torde variera beroende på tjänstens kvalitet respektive revisionsföremålets omfattning och svårighetsgrad. En köpare har i dagens läge möjlighet att med beaktan-

de av kvalitet och pris välja inom ett varierat utbud av revisionstjänster. Förslaget att förbjuda andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag att i firma eller eljest vid beteckning av näringsutövning använda ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord skulle medföra en påtaglig begränsning av konkurrensen med fara för skadlig verkan såväl på prisbildningen för här ifrågavarande tjänster som för annans näringsutövning. Det synes inte sannolikt att det föreslagna systemet skulle kunna ha någon så påtaglig effekt i kampen mot den ekonomiska brottsligheten att det skulle uppväga nyssnämnda nackdelar från konkurrenssynpunkt. Förslaget avstyrkes därför.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen har i och för sig inget att erinra mot detta förslag men ställer sig tveksam till förfarandet att beröva existerande företag deras kanske väl inarbetade firmanamn. En alternativ lösning vore att i stället tillåta kvalificerade revisorer och revisionsbolag att i sina firmor använda beteckningen godkänd eller auktoriserad. (Även arbetsgruppen ifrågasätter ju, om de nuvarande bestämmelserna i 11 och 18 §§ revisorskungörelsen skall behållas – sidan 44 i promemorian).

Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi: Kommerskollegiums verksamhet vid registrering av revisor bör i första hand utgöras av en allmän prövning huruvida revisor besitter erforderligt grundkunnande (jfr avsnitt 2.2). Anledning saknas att ställa kravet på användning av revisorsbegreppet högre än godkännande vid sådan prövning. Godkänd revisor skall registreras i kommerskollegiums register. Beteckningen revisor kan då knytas till nämnda registrering. Det får sedan ingå i kommerskollegiums tillsynsverksamhet att bedöma huruvida registreringen skall kvarstå.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen vill inte motsätta sig förslaget. Om det genomföres, kommer det att fungera som ett stöd för de seriösa och kompetenta revisorerna.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Förslaget att ordet revision eller sammansättningar med eller avledningar av detta ord endast får användas i firmanamn av auktoriserad eller godkänd revisor eller revisionsbolag synes icke uppfylla avsett ändamål, nämligen att stödja de seriösa och kompetenta revisorerna. Enligt arbetsgruppen är det icke praktiskt möjligt att förbehålla titeln revisor åt de kvalificerade revisorerna. Det innebär, att även personer utan egentlig kompetens har möjlighet att inregistrera i aktiebolagsregistret "revisor NN AB" och under sådan firmabeteckning bedriva såväl bokförings- som revisionsverksamhet. Under sådana förhållanden är det svårt att inse hur arbetsgruppens förslag skall kunna utgöra ett stöd för de kvalificerade revisorerna.

FAR: FAR tillstyrker arbetsgruppens förslag. Från allmän synpunkt vore ett skydd även för beteckningen revisor angeläget, men med hänsyn till att "revisor" betecknar både en funktion och en titel synes det i dag stöta på praktiska problem att införa ett sådant skydd.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer: Förslaget synes – om det genomföres – kunna verka som ett stöd för seriösa och kompetenta revisorer. Om man genomför förslagen om registrering av revisor och att alla revisorer i bolag skall vara godkända eller auktoriserade synes dock firmabeteckningen vara av relativt underordnad betydelse.

Institutet för intern revision: Institutet kan inte biträda arbetsgruppens förslag att i lagstiftning införa en regel av innebörd att andra än auktoriserade och godkända revisorer och revisionsbolag ej får i firma eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet använda ordet revision. Som redan framhålls av arbetsgruppen finns inga förutsättningar att skydda titeln

revisor. Så länge sådana förutsättningar saknas kan enligt institutets mening något effektivt skydd av ordet revision som beteckning av en näringsverksamhet inte åstadkommas.

LRF: Man torde kunna konstatera att det med nuvarande och ev. utökade utbildningsresurser inte borde föreligga någon brist i tillgången på kvalificerade revisorer. Arbetsgruppen styrker att det finns goda möjligheter till komplettering för dem som idag inte har formell kompetens.

Vi anser att föreskrifterna kan utformas på angivet sätt samt att reglerna införes med hänsynstagande till erforderlig övergångstid. En del praktiska problem synes dock återstå att lösa (t. ex. uppgifter i yrkesregister av olika slag).

SACO/SR (= Civilekonomernas riksförbund): På sikt är detta något som bör eftersträvas. Med hänsyn till att remissen ej visar i vilken utsträckning kvalificerad revision finns att tillgå förutsättes givetvis en övergångsperiod som beaktar tillgången på kvalificerade revisorer.

KF: KF vill ifrågasätta om inte samma skäl som talar emot att förbehålla de auktoriserade och godkända revisorerna titeln revisor också starkt talar emot att förbehålla dem ordet revision på det sätt här föreslagits. Revision är ett allmänt använt ord, som i dag betecknar samtliga typer av revisorsverksamhet, alltså även uppdrag som utföres av revisorer, vilka inte är kvalificerade på särskilt sätt. Om arbetsgruppen accepterar att ordet revisor används i denna mycket vida betydelse, är det svårt att förstå hur ordet revision skulle kunna ges en mera begränsad och kvalificerad innebörd. Till skillnad från t. ex. advokatverksamhet, som endast kan bedrivas av medlem i Sveriges advokatsamfund, kommer revision i betydelsen "de uppgifter som åvilar en revisor" även i fortsättningen i många fall att kunna utföras av revisorer som inte har speciell kompetens.

Arbetsgruppen har genom sitt förslag velat åstadkomma ett skydd för beteckningen på de auktoriserade eller godkända revisorernas verksamhet och en kvalitetsgaranti för den som vänder sig till en revisionsfirma. Gruppen konstaterar att om revisor vid hänvändelse till allmänheten angav sin kompetens, detta skulle tjäna som en vägledning för avnämarna, och arbetsgruppen ifrågasätter därför om inte förbuden i revisorskungörelsen 11 § första stycket och 18 § mot att använda orden auktoriserad eller godkänd i revisionsföretags firma bör upphävas.

Som torde ha framgått av ovanstående är KF mycket tveksamt angående lämpligheten i att förbjuda användandet av ordet revision i annan firma än auktoriserad eller godkänd revisors firma. KF avstyrker därför förslaget i denna del och förordar att man nöjer sig med att upphäva nyssnämnda förbud i §§ 11 och 18 revisorskungörelsen. Härigenom skulle berörda revisorer få en möjlighet att i bolagsfirman upplysa allmänheten om sin kompetens.

Därest den föreslagna reformen likväl skulle komma att genomföras, finner KF det synnerligen angeläget att lagstiftaren tydligt och klart anger vad som innefattas i lagtextens uttryck "eller eljest vid beteckning av sin näringsverksamhet". Med tanke på den stora användning som ordet revision i praktiken har är det nämligen annars risk att denna formulering kommer att medföra tillämpningssvårigheter.

KF skall här lämna ett exempel på de tolkningsproblem, som kan uppkomma. I 46 § 2 mom. föreningslagen stadgas bl. a.: "Finnes hos sammanslutning med ändamål att handhava gemensamma uppgifter för föreningar särskilt revisionsorgan inrättat, må sammanslutningen eller, där revisionsorganet utgör juridisk person, denna kunna utses till revisor." Vid KF,

som är centralorganisation för cirka 160 konsumentföreningar samt ett tjugotal produktions- och begravningsföreningar runt om i landet, finns ett dylikt revisionsorgan, benämnt Föreningsrevisionen. Till revisorer i de olika konsumentföreningarna skall enligt föreningarnas stadgar utses dels KF (dvs. i praktiken Föreningsrevisionen), dels ett antal lokala revisorer (dvs. i praktiken lekmän i föreningarna). Inom Föreningsrevisionen utföres kvalificerat revisionsarbete av icke-auktoriserade yrkesrevisorer med ofta lika god teoretisk bakgrund som auktoriserade revisorer och dessutom med stor yrkeserfarenhet. Är det, om arbetsgruppens förslag genomföres, i fortsättningen tillåtet för KF att använda en benämning, i vilken ordet revision ingår, på här beskrivet organ? Med andra ord: Är här fråga om "beteckning av näringsverksamhet"?

KF anser emellertid att berört stadgande, om reformen genomföres, även ur en annan synpunkt bör ges en något annorlunda utformning än arbetsgruppen föreslagit. KF delar arbetsgruppens uppfattning att rätten att i firma etc. använda ordet revision bör vara förbehållen revisorer som bedriver kvalificerad revision. Sådana, ovan beskrivna, klart kompetenta revisionsorgan som inrättats vid centralorganisation för ekonomiska föreningar – och även kan vara organiserade som självständiga juridiska personer – bör därför i stadgandet jämställas med auktoriserade och godkända revisorer och revisionsbolag i fråga om rätten att i firma etc. använda ordet revision. Av samtliga dessa revisionsorgan utföres nämligen kvalificerad revision. – Jämför vad som anföres i samband med kravet på kvalificerad revision i samtliga aktiebolag. – – –

Sammanfattningsvis får KF således avstyrka förslaget att endast auktoriserade eller godkända revisorer eller revisionsbolag i firma eller eljest vid beteckning på sin näringsverksamhet skall få använda ordet revision, men däremot förorda att förbuden i revisorskungörelsen mot att använda orden auktoriserad eller godkänd i revisionsföretags firma upphäves.

Svenska försäkringsbolags riksförbund: Riksförbundet tvivlar på att den föreslagna lagbestämmelsen kan slå igenom även om ett straffstadgande knyts till förbudet. Revision är som gruppen påpekar ett allmänt ord och har ingen entydig innebörd. Riksförbundet vill i stället föreslå att ett särskilt begrepp införs som avser revision utförd av auktoriserad eller godkänd revisor (t. ex. auktoriserad revision, etc.).

Svenska handelskammarförbundet och *Sveriges industriförbund:* Såvitt förbunden idag kan bedöma kommer åtskilligt revisionsarbete även fortsättningsvis under relativt lång tid att utföras av icke kvalificerade revisorer. Man har därvid att beakta att förslag även framlagts att ekonomisk verksamhet av viss betydenhet som inte bedrivs i aktiebolagsform skall vara föremål för revision. Med hänsyn härtill synes det för närvarande inte lämpligt att förbjuda de icke kvalificerade revisorerna att använda ordet revision i sin firma.

Svenska kommunförbundet: Lika litet som det är praktiskt möjligt eller ens önskvärt att förbehålla titeln revisor åt de kvalificerade revisorerna – vilket diskuterats av arbetsgruppen – lika litet kan ordet revision som beteckning på näringsverksamhet reserveras för auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag. Arbetsgruppens förslag skulle bl. a. innebära, att Svenska kommunförbundets revisionsavdelning, som har ca 250 anställda, varav ett tiotal auktoriserade revisorer, och som biträder primärkommuner, landsting, kyrkliga kommuner samt aktiebolag och stiftelser inom den kommunala sektorn med yrkesrevision, inte längre skulle kunna bedriva sin verksamhet med bibehållande av den vedertagna be-

teckningen. Förbudet skulle också komma att gälla de revisionskontor som organiserats inom några landsting och större primärkommuner och som i viss utsträckning bedriver extern verksamhet i t. ex. bolag inom det kommunala området. Dessa exempel torde räcka för att visa att arbetsgruppen inte tillräckligt studerat följderna av det föreslagna förbudet.

Den sanering av revisorskåren som förslaget om inskränkning i rätten att använda ordet revision syftar till bör enligt styrelsens mening i stället kunna uppnås genom att kravet på kvalificerade revisorer utsträcks till alla företag i den takt som tillgången på revisorer tillåter.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Revision utövas t. ex. hos myndigheter som riksrevisionsverket eller revisionskontoret i Stockholm, hos organisationer som Svenska Kommunförbundet genom dess revisionsavdelning, av ett stort antal yrkesmässiga eller förtroendevalda revisorer och – internt – av flertalet stora verksamhetsdrivande organisationer. Arbetsgruppen föreslår att begreppet "revision" reserveras för den verksamhet som bedrives av det relativt ringa antalet auktoriserade eller godkända revisorer. Något stöd för en sådan åtgärd synes varken finnas i gällande lag eller i det allmänna medvetandet.

Däremot finnes ej skäl motsätta sig att möjlighet ges auktoriserade eller godkända revisorer att i firma för handelsbolag eller aktiebolag, vari deras verksamhet bedrivs, använda beteckningarna auktoriserad respektive godkänd. Förslaget kan underlätta för näringsidkarna att finna eftersökt kompetensnivå hos sin revisorskontakt.

Landstingsförbundet: Förslaget om förbud för andra än auktoriserade eller godkända revisorer och revisionsbolag att få använda ordet revision m. m. vid beteckning av sin näringsverksamhet synes få för vittgående följder avseende den kommunala revisionen; i den delen finner förbundet att förslagen i promemorian bör analyseras grundligare innan författningsändringar aktualiseras.

Svenska revisorsamfundet: Förslaget tillstyrkes. Ett dylikt förbud skulle enligt samfundets mening ge vägledning och garanti för den som söker kontakt med revisor. Samfundet anser vidare, att det nuvarande förbudet i 18 § revisorskungörelsen för auktoriserat eller godkänt revisionsbolag att i sin firma använda ordet "auktoriserad" respektive "godkänd" bör utgå.

Svenska sparbanksföreningen: Förslaget kan i förstone synas långtgående. Med hänsyn till behovet av att ett skydd och en kvalitetsgaranti tillskapas för den som behöver anlita en revisors tjänster ävensom till att de seriösa och kompetenta revisorerna kan behöva stödjas i sin verksamhet, tillstyrker föreningen förslaget.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: Inga andra företagsformer än aktiebolag har behandlats. Brottsligheten är icke isolerad till aktiebolag, utan förekommer oberoende av företagsform.

Ordet revisor är allmängiltigt, och förekommer oberoende av företagsform. För myndigheter, banker, företag och allmänhet har ordet revisor en så viktig funktion, att det inte kan lagstiftas bort.

Brottsligheten kan inte förhindras genom att förbjuda ett ord samt avgränsa frågeställningen till enbart aktiebolag. En yrkeskår av revisorer kommer att finnas i alla former av företag alldeles oberoende av vad de kommer att kalla sig, eller få kalla sig. – – –

I branschsammanslutningar utanför FAR och SRS finnes många medlemmar vars utbildning och kompetens överstiger genomsnittet av såväl auktoriserade som godkända revisorer och som arbetat seriöst som revisorer i många år utan någon som helst anmärkning. Att dessa inte kunnat

bli auktoriserade eller godkända revisorer beror uteslutande på att de saknar föreskriven praktik hos auktoriserade eller godkända revisorer. Detta krav borde därför slopas, då det inte på något sätt utgör ett mått på kompetensen som revisor. Beteckningen "kvalificerad" revisor är därför missvisande, då många revisorer som inte är auktoriserade eller godkända är minst lika kvalificerade som dessa.

Att fråntaga denna grupp rätten att kalla sig revisorer är därför klart diskriminerande.

Förbundet föreslår att ordet revisor får användas av den person som:

1. självständigt, varaktigt och mot ersättning i ej allt för ringa omfattning (rörelsekriterierna i taxeringshandledningen) utför revisioner, upprättar årsredovisningar åt företag, upprättar självdeklarationer etc,
2. har lägst en utbildning som gymnasie- eller företagsekonom eller annan utbildning som tillsammans med god praktik anses motsvara detta,
3. har minst fem års allsidig praktik från revisionsbyrå, redovisningsbyrå, större företags redovisnings- eller ekonomiavdelning i ansvarsställning som chef eller chefsassistent, eller liknande,
4. har på särskild fastställd blankett anmält sig till länsstyrelsen för registrering som revisor. Anmälningen skall även göras av auktoriserade och godkända revisorer.

Efter inregistrering skall Länsstyrelsen utfärda särskilt registreringsbevis. Länsstyrelsens skattechef kan dra in beviset med stöd av dokumenterat brottsligt förfarande i yrkesutövningen.

Ordet revisor föreslås sålunda få användas enbart av den, som erhållit särskilt registreringsbevis. Som beteckning på sin näringsverksamhet skall de få använda ordet "revision".

Registrerad revisor skall ha samma rätt till utbildning och information i granskning- och skattefrågor som revisionsenheternas personal. Praktiskt sett kan detta lösas genom tillhandahållande av litteratur och information samt informationsdagar.

Rådet har pekat på missbruk av ordet revisor. P. g. a. dess allmängiltighet måste det vara kvar. Saneringen kan ske på ett betydligt enklare sätt i det här föreslagna.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet finner arbetsgruppens förslag i och för sig harmlöst men också utan större praktiskt värde. Gruppen slår fast att man inte kan reservera titeln revisor för auktoriserade eller godkända revisorer. Det oaktat menar gruppen att det skulle innebära ett skydd och en kvalitetsgaranti för revisorernas kunder om ordet revisionsbyrå och andra sammansättningar med ordet revision reserverades för den verksamhet som utövas av de kvalificerade revisorerna. Det verkar inte troligt.

Ledningen för ett mindre företag har heller inte svårt att välja mellan revisorer av olika kvalitetsgrad. Redan telefonkatalogens yrkesregister talar om vem som är auktoriserad revisor, vem som är godkänd revisor och vem som är "annan revisor".

SHIO-Familjeföretagen och *Sveriges köpmannaförbund:* Vidare föreslås att enbart auktoriserade eller godkända revisorer och deras revisionsbolag tillåts att i firma eller på annat sätt vid beteckning av verksamheten använda ordet revision. Företagen kan därmed vara säkra på att en auktoriserad eller godkänd revisor (revisionsbyrå) är formellt kvalificerad. Förslaget tillstyrks.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Vi tillstyrker förslaget.

Emellertid är det då högst väsentligt, att revision verkligen betyder

revision och inte är en falsk beteckning för redovisning. Behovet av det skydd och den kvalitetsgaranti, som omnämnes å sid. 44 i promemorian är minst lika viktig beträffande redovisning som revision.

Vi tror därför, att en nominering av redovisningskonsulter skulle kunna innebära bland annat följande fördelar.

Säkerställande av skydd för betydande ekonomiska värden.

De ekonomiska värdena i ett företag är betydande för alla företagets intressenter. Staten har intresse av att skatter och avgifter redovisas och inlevereras i laga ordning. De anställda och företagaren själv har intresse av företagets fortbestånd för sin bärgning. Leverantörerna har intresse av att få betalt för sina leveranser till företaget. Allt detta kräver en väl organiserad ekonomifunktion, som för de små företagen skall finnas att tillgå i form av redovisningskonsulter.

Information till uppdragsgivarna.

Den information, som ligger i nomineringen, är av värde från uppdragsgivarens synpunkt inte minst därigenom, att den kan ge hjälp vid valet av en lämplig redovisningskonsult att anlita antingen överhuvudtaget eller på den aktuella orten eller i den aktuella situationen.

Säkerställande av tillgång på tillförlitliga redovisningskonsulter.

Till nomineringen skall vara knutet en ansvarighetsförsäkring mot förmögenhetsförlust av obligatorisk karaktär. Dessutom skall till nomineringen fogas krav på, att redovisningskonsulten iakttager uppställda etiska normer i sin verksamhet.

Säkerställande av yrkesskicklighet och främjande av vidareutbildning.

Förekomsten av ett nomineringssystem och en kader av godkända redovisningskonsulter verkar med all sannolikhet positivt på den allmänna kompetensnivån inom branschen också när det inom denna finns ett stort antal icke nominerade yrkesutövare.

Till ett ambitiöst utformat nomineringssystem hör också ett väl utvecklat utbildnings- och fortbildningsprogram. Dessa utbildningsinsatser har stor betydelse för yrkesskicklighetens upprätthållande och vidareutveckling inom redovisningsbranschen. Ty med den takt, som under senare år, nya lagar på berörda områden tillskapats, är det inte tillräckligt att klara sina förpliktelser med kunskaper, som har sin grund ens endast ett fåtal år tillbaka.

Den obligatoriska vidareutbildningen för godkänd redovisningskonsult bör ligga inom områdena skatterätt, arbetsrätt, associationsrätt och annan ekonomisk lagstiftning. Därutöver är en kontinuerlig uppdatering av Bokföringsnämndens anvisningar av stort värde.

Utveckling av begreppet God redovisningsbyråsed.

Vid sidan om Bokföringslagens begrepp God redovisningssed och Aktiebolagslagens begrepp God revisionssed bör även begreppet God redovisningsbyråsed utvecklas. Sistnämnda begrepp bör vara normgivande för arbetet på redovisningsbyråer, dit de mindre företagen är hänvisade att få sin redovisning utförd.

Vi har inom vårt förbund påbörjat arbetet med utveckling av vad som bör ingå i begreppet God redovisningsbyråsed. Vi fortsätter detta arbete i den takt, som vår kapacitet medgiver, och vi ställer oss gärna till förfogande för vidare information härom.

5. Revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet

Justitiekanslern: Arbetsgruppens förslag att införa en bestämmelse som ålägger revisor ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot bl. a. ny revisor och konkursförvaltare anser jag angeläget.

Det ålderdomliga uttrycket "i oträngt mål" bör undvikas. Ordet "obehörigen" är att föredra. Överensstämmelse med banklagens begrepp "i oträngt mål" och med den innebörd detta uttryck fått genom praxis på bankområdet och genom Nials framställning torde kunna erhållas genom ett uttalande i förarbetena att sådan överensstämmelse avses.

Riksåklagaren: En avgörande förutsättning för att revisor skall betros med upplysningar och förtroenden från företagsledningens sida torde vara att företagsledningen kan utgå ifrån att revisorn avhåller sig från att opåkallat lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till aktieägare eller utomstående. En bestämmelse om tystnadsplikt för revisor är därför ofrånkomlig. Självfallet uppstår svårigheter när det gäller att utforma en bestämmelse som tillgodoser såväl det nämnda sekretessbehovet som intresset för utomstående, t. ex. rättsvårdande myndigheter, att utnyttja revisorns vetskap om bolagets förhållanden. Såsom arbetsgruppen anfört är det från brottsbekämpningssynpunkt angeläget att bestämmelsen i detta hänseende ändras så att den intresseavvägning varom här är fråga kommer att tillämpas på ett mera nyanserat och flexibelt sätt. Arbetsgruppens förslag att bestämmelsen omarbetas efter mönster av banksekretessen synes godtagbart. Innebörden av begreppet "i oträngt mål" måste dock närmare belysas och konkretiseras. Beträffande upplysningsplikten delar jag arbetsgruppens uppfattning att det i lagtexten bör fastslås, att revisorn har en ovillkorlig skyldighet att lämna upplysningar till medrevisor, särskild granskningsman, ny revisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Inte sällan när det gäller utredningar om gäldenärs- eller skattebrott, om vilka brott misstankar oftast uppkommer i samband med ett bolags försättande i konkurs, intager revisorn en huvudställning. Det är denne, som fortlöpande haft insikt i bolagets skötsel och därför bör kunna ställa ovärderligt material till de brottsutredande myndigheternas förfogande. I allt för stor utsträckning förekommer det emellertid att revisorer med hänvisning till sekretessen anser sig böra vägra att lämna begärda upplysningar om bolaget.

Förslaget om en absolut upplysningsplikt om bolaget av revisor, som av en eller annan anledning lämnat sitt uppdrag, till ny revisor och av denne, om så skett, till konkursförvaltaren, om bolaget försatts i konkurs, innebär att konkursförvaltaren på grund av upplysningskedjan i sin berättelse i större utsträckning bör kunna presentera uppgifter om bolaget, som kommer att vara av största vikt för de brottsutredande myndigheterna.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Ett förslag med särskilt intresse för åklagare rör regleringen av revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet. Det är uppenbart att den nuvarande regleringen bärs upp av skyddsvärda intressen. Viktigt är att tystnadsplikten har en sådan utformning, att revisorn betros med all information från företagsledningen som erfordras för att en meningsfull revision skall kunna genomföras. Lagstiftaren bör därför iaktta försiktighet vid en förändring av tystnadspliktens utformning. Den väg som arbetsgruppen anvisar – en omarbetning efter mönster av banksekretessen – förefaller användbar. Uttrycket "i oträngt mål" är visserligen föga klargörande men arbetsgruppen hänvi-

sar till den tolkningshjälp som kan fås från praxis inom bankväsendet och Nials framställning i ämnet. Förslaget bör därför kunna godtas.

I avsnittet om revisors upplysningsskyldighet slår arbetsgruppen fast, att revisor redan enligt gällande lag har upplysningsskyldighet gentemot bl. a. medrevisor, ny revisor och konkursförvaltare. Eftersom oklarhet tydligen råder härom i revisorskretsar, är ett klargörande genom lagstiftning motiverat.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: I fråga om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet är följande att framhålla. Den nya aktiebolagslagen liksom den gamla förpliktar revisorn att verka för bolagets bästa men stipulerar ingen upplysningsskyldighet till det allmänna utöver vad som framgår av revisionsberättelsen. Nu föreslår arbetsgruppen att i lagen införes en bestämmelse varav uttryckligen framgår att revisor har en ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot medrevisorer, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget försättes i konkurs, konkursförvaltare. Tillika rekommenderas att revisorsorganisationerna kompletterar sina etiska regler med att "revisor har, på grund av den ställning som ifråga om revision getts honom i lagstiftningen, plikter även mot allmänheten och det allmänna". Om nu revisor vid granskning av aktiebolags böcker finner att VD, styrelseledamot eller annan företrädare för bolaget kan misstänkas för brott bör han i första hand tillse att företagsledningen blir informerad. Om ej åtgärder vidtas för att utreda saken kan den frågan ställas om revisorn kan åläggas annan skyldighet än anmärkning i revisionsberättelsen. Tillspetsat kan revisorn exempelvis ha funnit att bolaget sedan flera år tillbaka använder sig av vilseledande bokföring. Ansvarig härför är styrelsen, som tillika äger hela aktiestocken. Det torde vara helt klart att styrelsen inte kommer att tillåta anmärkning i revisionsberättelsen utan i stället kommer att tillse att uppdraget för revisorn återkallas. Denne skall då enligt förslaget åläggas en upplysningsskyldighet gentemot den nya revisorn. Men om denne är "handplockad" av styrelsen? Vilken skyldighet åligger då den avgående revisorn gentemot det allmänna? Skall han anses ha en rätt att anmäla saken för åtal utan risk för skadestånd? En plikt att anmäla saken kan väl aldrig åläggas honom. I arbetsgruppens rekommendationer angående utvidgning av de etiska reglerna sägs att "det medför ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen".

Då det är av synnerlig vikt både för bolaget och dess borgenärer som för det allmänna att revisionsberättelsen uppfyller bestämmelserna i 10 kap. 10 § aktiebolagslagen föreslås att upplysningsskyldigheten genomföres så att avgående revisor ålägges upprätta skriftlig dokumentation av vad han funnit samt att pågående revisor påtecknar att han tagit del av anmärkningarna varefter var och en behåller ett exemplar av dokumentationen. Härigenom skapas en garanti för att eventuella oegentligheter kommer att anmärkas i revisionsberättelsen. Revisorn skulle tillika erhålla en självständigare ställning. Med hänsyn till det betydande intresse det allmänna har i företagen ej enbart på grund av skatter utan även som kreditgivare och lönegarant är det av största vikt att den kontroll av bolagen som revisorerna utför sköts enligt aktiebolagslagens bestämmelser.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Något som arbetsgruppen inte har berört men som framstår som önskvärt att reglera är att avgående revisor borde åläggas skyldighet att skriftligen dokumentera de skäl han har för sin avgång. Denna handling skulle ny revisor vara skyldig att ta del av innan han påbörjar sitt arbete. Med en sådan ordning skulle bl. a. möjligheterna inskränkas för en styrelse att behändigt göra sig av med en för styrelsen obekväm revisor.

Beträffande frågan om revisors tystnadsplikt vill jag i allt väsentligt instämma i arbetsgruppens överväganden. Det kan inte accepteras att en revisor – under hänvisning till tystnadsplikten – vägrar att lämna upplysningar om bolag som är inblandade i brottslig verksamhet. Hittillsvarande reglering av tystnadsplikten har länge framstått som otillfredsställande. Under hänvisning till rekvisitet "förfång för bolaget" har revisor ibland vägrat att lämna uppgifter. Dessutom är rekvisitet vagt.

Länsåklagren i Älvsborgs län: Att som för närvarande en revisor i samband med konkursutredning i gäldenärs- eller skattemål i stor utsträckning är förhindrad att lämna upplysningar om ett bolags angelägenheter är otillfredsställande. Ofta är det vid nämnda utredningar just revisorn som är en av de viktigaste informationskällorna. Föreslagen omarbetning medför onekligen en större möjlighet för åklagare att få angelägen information av revisor i samband med brottsutredningar. Gällande lags grundläggande syn på revisors tystnadsplikt säkerställs i förslaget genom att tystnadsplikten framdeles skall gälla "i oträngt mål". Härigenom fås en viss garanti för att revisorn även fortsättningsvis kommer att bli betrodd viktig information från bolagsledningen. I förslaget har använts det ålderdomliga uttrycket "i oträngt mål". En klarare formulering bör sökas. Oberoende av vilket uttryck som väljs är väsentligt för rättstillämpningen att detta noga definieras i förarbetena.

Med hänsyn till den oklarhet som enligt arbetsgruppen råder beträffande revisors nuvarande upplysningsskyldighet gentemot bl. a. ny revisor och konkursförvaltare, tillstyrkes arbetsgruppens förslag till ny lydelse av 10 kap. 13 § 2 st. aktiebolagslagen.

Länsåklagaren för speciella mål: Arbetsgruppen behandlar i sin pm även tystnadsplikten. Rent allmänt vill jag framhålla att den inte får utformas på sådant sätt att beivrande av brott försvåras.

Som förebild borde i detta avseende tjäna den praxis som utvecklats beträffande bankers utlämnande av uppgifter till åklagare. Sådana uppgifter tillhandahålles därest utredningsskäl motiverar detta.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Arbetsgruppen föreslår ändrad lydelse av regeln om revisors tystnadsplikt. På s 47 och 48 redovisar arbetsgruppen vissa synpunkter som enligt dess mening bör ligga till grund för revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet. Man bör enligt gruppen införa en reglering som ger revisorn både möjlighet och skyldighet att i varje enskilt fall göra en avvägning mellan å ena sidan den skada som kan förorsakas företaget genom att ett visst förhållande yppas och å andra sidan det intresse som talar för att förhållandet avslöjas. Det grundläggande måste dock enligt gruppen vara att revisorn har tystnadsplikt beträffande förhållanden vilkas yppande kan skada det reviderade företaget.

Enligt hovrättens mening är det ytterst tvivelaktigt om det är mycket vunnet med en ändring av tystnadspliktsregeln efter sådana riktlinjer. Avslöjandet av ett företags skumrasktransaktioner får givetvis ofta en förödande effekt för företaget. Det kan inte under några omständigheter vara ett legitimt intresse att skydda ett sådant företag från de skador som avslöjande skulle innebära. Arbetsgruppens resonemang synes närmast innebära att revisorn får avslöja endast sådana förhållanden som medför mindre kännbara konsekvenser för företaget. Det skulle ju medföra att de mest graverande fallen inte skulle kunna yppas av revisorn. Så bör det inte vara. Enligt hovrättens mening bör en revisor alltid vara oförhindrad att yppa sådana förhållanden som innefattar ett brottsligt handlande från det reviderade företagets sida.

Arbetsgruppen föreslår att tystnadspliktsregeln omarbetas efter mönster av banksekretessen. De skäl härför som anförts får godtas även om formuleringen av regeln inte är alldeles klar och lättförståelig. Enligt hovrättens mening bör uttrycket "i oträngt mål" närmast översättas med "utan sakligt skäl" och ej, såsom arbetsgruppen funnit, med "obehörigen". Med hänsyn till att lagändringen syftar till att öka samhällets resurser för bekämpande av den grova ekonomiska brottsligheten hade det varit motiverat att arbetsgruppen belyst regelns effekter i fråga om revisors vittnesmål inför domstol, uppgiftsplikt mot polis och åklagare m. m. Hovrätten utgår från att gruppen ansett att vad som anförts i Nials skrift Banksekretessen angående sekretessens begränsning gentemot myndigheter av olika slag skall vara normerande även för revisors tystnadsplikt. Det bör dock framhållas att förutsättningarna för tillämpning av revisors tystnadsplikt många gånger skiljer sig från vad som gäller beträffande banksekretessen.

Kammarrätten i Stockholm: Beträffande tystnadsplikten har arbetsgruppen valt att utforma denna efter mönster av banksekretessen. Man har därvid använt sig av begreppet "i oträngt mål", eftersom detta uttryck preciserats genom praxis och litteratur. Trots att så är fallet, synes likväl ett sådant ordval – som torde vara svårbegripligt för de flesta – inte böra begagnas i en modern lagstiftning. Kammarrätten föreslår därför att man i stället – såsom arbetsgruppen varit inne på – använder sig av uttrycket obehörigen.

Rikspolisstyrelsen: BRÅ har ansett att den praxis som gäller beträffande banksekretessen bör vara vägledande även för revisorernas tystnadsplikt. BRÅ hänvisar därvid till professor Nials sammanfattning av denna praxis. Styrelsen delar helt BRÅs uppfattning i denna del och menar att detta kommer att undanröja den tveksamhet, som synes finnas bland revisorerna, i vilken mån de har rätt respektive skyldighet att under polisens brottsuppdagande verksamhet yppa uppgifter som i och för sig omfattas av tystnadsplikt. Nial framhåller nämligen att:

1. Det inte kan vara oträngt mål att tillhandagå polisen med uppgifter i och för brottsutredning även utan att vittnesförhör enligt 23 kap 13 § rättegångsbalken är för handen
2. Bankerna (dvs. även revisorerna) bör och kan visa polisen rimligt tillmötesgående vid husrannsakan och beslag av handlingar
3. Bankernas (revisorernas) tystnadsplikt icke kan anses sträcka sig så långt, att banken (revisorn) bör genom tystnad skydda personer som enligt bankens (revisorns) vetskap eller misstanke är brottslingar. Om banken (revisorn) i sådant fall – av eget inititiativ eller efter förfrågan från polismyndighet – lämnar upplysningen, kan det icke sägas ha skett i oträngt mål.

Mot bakgrund härav har rikspolisstyrelsen ej heller ansett sig nödsakad att påyrka en bestämmelse i 10 kap 13 § aktiebolagslagen att revisor skall vara skyldig att lämna erforderliga upplysningar till polis och åklagare. Revisorns ovan nämnda förhållande till polis och åklagare bör verifieras genom uttalande av departementschefen i förarbetena.

Riksrevisionsverket: I anslutning till behandlingen av revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet berörs frågan om revisors upplysningsskyldighet, när det kan leda till förfång för företaget. Skaderekvisitet är föremål för en omfattande diskussion i betänkandet.

RRV ansluter sig i princip till förslaget i betänkandet. RRV vill betona

att fullgörande av skyldigheter gentemot det allmänna inte rimligen bör kunna anses innebära skada för företaget. Som föreslås av brottsförebyggande rådet bör revisorn inte vara skyldig att lämna upplysningar i oträngt mål. I andra fall bör dock skyldighet föreligga att på förfrågan lämna uppgifter till myndigheterna för att dessa skall kunna fullgöra sina uppgifter. ---

Arbetsgruppen diskuterar revisors skyldighet att göra anmärkning i revisionsberättelse under avsnittet om revisors tystnadsplikt. Arbetsgruppen har däremot inte berört problemet att i de fall företagets årsredovisning är försenad eller över huvud taget inte avlämnas inte heller något offentliggörande sker av revisorns iakttagelser genom avlämnande av revisionsberättelse.

Årsredovisningen jämte revisionsberättelse skall läggas fram vid ordinarie bolagsstämma inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår. Senast en månad efter det att årsredovisningen blivit fastställd skall avskrift av denna och revisionsberättelse insändas till registreringsmyndigheten. Det tar i allmänhet tid, ofta mer än ett år, innan uteblivna handlingar infordras av registreringsmyndigheten.

Det torde inte vara ovanligt att företag vägrar att inse att de borde träda i likvidation och skjuter upp avlämnandet av årsredovisning. Detta torde även vara fallet i de vanligt förekommande fattigkonkurserna.

Enligt RRVs mening bör arbetsgruppen närmare utreda frågan om uttalande från revisorn i de fall årsredovisningen inte avlämnas inom fastställd tid och hur detta uttalande skall utformas och offentliggöras. Utredningsmaterialet bör kompletteras i detta avseende.

Riksskatteverket: RSV tillstyrker arbetsgruppens förslag att i 10 kap 13 § andra stycket aktiebolagslagen fastslå att revisor är skyldig att lämna erforderliga upplysningar till ny revisor, konkursförvaltare m. fl.

I betänkandet (SOU 1977: 29) Konkursförvaltning föreslår konkurslagskommittén att kronofogdemyndigheten skall vara tillsynsorgan i konkurs. Om detta förslag genomförs bör revisor ha ovillkorlig upplysningssskyldighet även gentemot tillsynsorganet.

RSV anser att ordet "obehörigen" är att föredra framför det ålderdomliga uttrycket "i oträngt mål". Rune Lavin anför i en artikel i Förvaltningsrättslig tidskrift (Om offentliga funktionärers tystnadsplikt. Tystnadspliktens omfattning och innebörd) år 1974 s 31 bl. a.:

> Uttrycket "i oträngt mål" brukar i detta sammanhang anses ha samma innebörd som "obehörigen" ---

Om lagstiftaren vill att betydelsen av begreppet "obehörigen" använt i detta sammanhang skall överensstämma med betydelsen av uttrycket "i oträngt mål" i banklagen – preciserat genom praxis på bankområdet och genom Nials framställning – torde lagstiftaren kunna uppnå den effekten genom att i lagens förarbeten uttrycka denna sin vilja.

RSV ifrågasätter om bestämningen "till enskild aktieägare eller utomstående" i 10 kap 13 § första stycket aktiebolagslagen är nödvändig. RSV föreslår därför att stycket får följande lydelse:

> Revisor får ej obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag.

RSV vill också peka på en alternativ lösning i fråga om att bestämma omfattningen av revisors tystnadsplikt. I stadgarna för Sveriges advokatsamfund har advokats tystnadsplikt angetts på följande sätt i 34 § andra tycket:

Ledamot är skyldig att, där god advokatsed så fordrar, förtiga vad han erfar i sin yrkesutövning.

Begreppet "god revisorssed" skulle kunna användas på samma sätt som begreppet "god advokatsed". Ansvaret för innehållet i begreppet god revisorssed åvilar i första hand revisorsorganisationerna. Kommerskollegium påverkar dock genom sin tillsynsverksamhet innehållet i begreppet. Förslagsvis skulle i så fall 10 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen få följande lydelse:

Revisor får ej lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om ett sådant förfarande strider mot god revisorssed.

Riksskatteverket (en minoritet av två ledamöter): Det är aktiebolagsrättsligt nödvändigt att de olika bolagsorganens ansvarsområde på sätt sker enligt gällande rätt definieras i förhållande till varandra. Att uppställa en särskild, inte samordnad regel för revisorer skulle bryta systemet. Vi avstyrker därför förslaget till ändring i 10 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen.

Kommerskollegium: Enligt aktiebolagslagen skall styrelse och verkställande direktör bereda revisor tillfälle att verkställa granskning i den omfattning revisorn finner erforderlig samt lämna de upplysningar och det biträde revisorn begär. Denna öppenhet gentemot revisorn från bolagsledningens sida är självfallet en grundläggande förutsättning för att revisionen skall kunna genomföras effektivt. Ovillighet från den granskades sida att efterkomma vad som sålunda föreskrivs i aktiebolagslagen torde vara relativt sällsynt. Denna öppenhet med ofta känsliga uppgifter torde till alldeles övervägande del kunna förklaras med den förvissning bolagsledningen kan hysa om att till revisorn lämnade uppgifter ej förs vidare av denne. Osäkerhet härom skulle säkerligen kraftigt begränsa den nu allmänt rådande öppenheten, vilket i sin tur oundvikligen skulle minska revisionens effektivitet.

Mot denna bakgrund måste stor försiktighet iakttagas med att rubba den nuvarande långtgående tystnadsplikten för revisorer. Kollegiet tvivlar starkt på lämligheten av att uppluckra tystnadsplikten genom att i lagstiftningen införa ett så obestämt begrepp som "oträngt mål". Förutom den negativa inverkan på öppenheten från de granskades sida som oundvikligen torde följa, måste beaktas att den enskilde revisorn härigenom skulle kunna försättas i mycket svåra situationer. Det måste bli mycket svårt för denne att i visst fall avgöra om han kan lämna uppgifter eller ej. Det kan heller inte bortses från att det för den enskilde revisorn ofta måste vara svårt att utan stöd i lag stå emot en begäran om uppgifter, även om förhållandena är sådana att övervägande skäl talar för att sekretess bör råda. Inte minst torde detta vara fallet när begäran kommer från myndighet eller annat organ av "tung" karaktär.

Vad här sagts skall ej tolkas så att kollegiet finner en översyn av tystnadspliktsbestämmelserna obehövlig. Det finns fall där det kan vara berättigat att överväga om inte tystnadsplikten bör få vika för andra intressen. Detta kan exempelvis gälla information till domstolar och brottsutredande organ, vissa samarbetsorgan inom företaget och enskilda styrelseledamöter. De situationer där anledning finns att mildra tystnadsplikten bör så långt möjligt anges direkt i lagtexten. Frågan bör underkastas en noggrann utredning för att klarlägga de situationer i vilka tystnadsplikten bör mildras. Även denna fråga synes kunna behandlas inom ramen för en ökad aktivitet från kollegiets sida.

Vad gäller förslaget om upplysningsskyldighet för revisor i vissa i lagtexten angivna fall finner kollegiet däremot ej skäl till erinran.

Kollegiet vill erinra om att de nu framlagda förslagen endast berör revisorn i egenskap av revisor. Den i sammanhanget viktiga rollen som konsult/rådgivare har ej behandlats i promemorian. Dessa funktioner berörs däremot direkt av tystnadspliktsbestämmelserna i 8 § förordningen (SFS 1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer. Vid den mer ingående översyn av tystnadspliktsreglerna som kollegiet ovan förespråkat bör även dessa bestämmelser överses. Ifråga om de olika tystnadspliktsbestämmelsernas inbördes samband vill kollegiet hänvisa till skrivelse 1977-06-23 från kollegiet till åklagarmyndigheten i Göteborg (dnr REV 100/77).

Länsstyrelsen i Stockholms län: Det ligger i tiden att – även i lagtext – uttrycka sig på sådant sätt att envar förstår innebörden av det skrivna. Uttrycket "oträngt mål" är säkerligen inte begripligt för flertalet människor och bör därför inte införas i en lag som allmänt tillämpas inom samhällslivet.

Tillägget i andra stycket av 13 § om ovillkorlig upplysningsskyldighet bör enligt länsstyrelsens mening också gälla gentemot taxeringsrevisor.

Enligt arbetsgruppens uttalande bör den intresseavvägning som uppnås genom lagändringen göras olika beroende på vilket utomstående intresse som påkallar viss upplysning.

Revisorn har att tillse att bolagets och aktieägarnas bästa behörigen iakttages men också att bolagsborgenärernas, annan tredje mans och det allmännas intressen skyddas. Såsom närmare kommenteras nedan har det allmännas intresse med åren fått en alltmer dominerande betydelse. Direkta och indirekta skatter samt avgifter av olika slag som påläggs företag och enskilda är ett av de viktigaste medel genom vilket statlig påvekan gör sig gällande. Staten har tillförsäkrat sig rätten att direkt ingripa i kontrollen av företagens redovisning genom beskattningsmyndigheternas rätt att utföra taxeringsrevision.

Genom bestämmelserna om taxeringsrevision i 56 § taxeringslagen har det allmänna långtgående befogenheter och rättigheter att ta del av ett företags samtliga räkenskapshandlingar. Omfattningen av denna befogenhet har ytterligare belysts i ett uttalande av JO 1978, som gällde frågan om av bolags internrevisor upprättad handling skulle vara tillgänglig för beskattningsmyndigheten eller inte.

Även utomstående kan av taxeringsrevisor med stöd av 39 § 1 mom., 49 och 51 §§ taxeringslagen anmanas att lämna upplysningar om det företag som revisionen avser.

Det är också så att i många företag saknas ingående kunskaper på det redovisningstekniska och skattetekniska området varför det endast är revisorn i företaget som kan svara på frågor om bokföring, bokslutsdispositioner, deklaration etc.

Mot bakgrund av vad nu sagts och med beaktande av taxeringsrevisors i lag stadgade tystnadsplikt anser länsstyrelsen att den ovillkorliga upplysningsskyldighet som enligt förslaget skall gälla där uppräknade personer också bör gälla gentemot den revisor som förordnats att för det allmännas räkning granska företagets räkenskaper.

Länsstyrelsen föreslår alltså att tillägget i 10 kap 13 § aktiebolagslagen i stället utformas: "Revisorn är vidare skyldig att lämna medrevisor, granskare som avses i 14 §, ny revisor, taxeringsrevisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare erforderliga upplysningar om bolagets angelägenheter."

Med taxeringsrevisor förstås tjänsteman som förordnats att utföra revision enligt 57 § taxeringslagen, 28 § lagen om mervärdeskatt, 7 § lagen om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. samt 78 § uppbördslagen.

Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi: LSMS har intet att erinra mot att den s. k. banksekretessen blir vägledande. Det bör dock närmare utredas om inte också centrala myndigheters författningssamlingar i detta sammanhang bör likställas med lag.

Vad gäller tillgång till revisors handlingar om företag vill LSMS föreslå följande. De handlingar, som revisor överlämnat till företaget, bör jämväl vara – i form av kopior – tillgängliga hos revisor vid myndighets taxeringsrevision m. m. betr. företaget. Bevissäkringslagens bestämmelser bör anpassas därtill. Arbetspapper, revisors akt i övrigt betr. företaget bör vara tillgängliga för tillsynsmyndigheten inom ramen för denna verksamhet. Tillsynsmyndighetens protokoll över utförd tillsyn behöver i och för sig inte innehålla uppgifter om specifika företag men måste redovisa brister mot lag, författning eller revisors instruktion som framkommit vid berörd revisors utförande av granskning. Härigenom blir protokollen offentlig handling, vilket bör bidra till stärkande av seriöst arbetande revisorers anseende.

LSMS anser det nödvändigt att revisors upplysningsskyldighet vid konkurs och ackord bör vara obegränsad mot konkursförvaltare och skattemyndigheter. Det ankommer emellertid inte på myndigheten att bedöma vilken form sådan bestämmelse skall ha.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Enligt länsstyrelsens mening är det nödvändigt att reglera revisorns upplysningsskyldighet. Länsstyrelsen ifrågasätter dock om den utvidgning som arbetsgruppen föreslår är tillräcklig. Det finns situationer då upplysningar från revisorn kan vara av stort värde för myndigheterna. Det bör här genast fastslås, att länsstyrelsen inte anser att man bör föreskriva en obligatorisk uppgiftsskyldighet för revisorn eller att revisorn skall ha till uppgift att direkt bekämpa skattefusk och skatteflykt samtidigt som han genomför sitt revisionsarbete. Länsstyrelsen syftar i stället på några andra situationer där det allmänna måste göra ekonomiska bedömanden beträffande det reviderade företaget. Det kan gälla fråga om att bevilja företaget ackord för restförda skatter och avgifter, upprätta amorteringsplan för obetalda skatter och avgifter, bedöma förutsättningarna för statliga stödinsatser m. m.

För myndigheternas övervägande i sådana här frågor erfordras prognoser för den framtida resultat- och likviditetsutvecklingen. Revisorn bör ha en obligatorisk skyldighet att lämna erforderliga upplysningar i sådana här sammanhang samt att uttala sin mening om gjorda prognoser m. m.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Förslaget att i A L omarbeta bestämmelsen om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet i enlighet med den av arbetsgruppen föreslagna ordalydelsen biträdes. Emellertid är uttrycket "i oträngt mål", vilket hämtats ur banklagen, diffust och bör ersättas med annat ordval. I annat fall får innebörden av uttrycket närmare förklaras så att en gränsdragning kan ske.

FAR: Tystnadsplikten är en nödvändig förutsättning för en effektiv och tillfredsställande revision. Arbetsgruppen anför på sid 48: "Genom den idag inskrivna tystnadsplikten garanteras att revisorn får upplysningar av företagsledningen och också förtroenden från den. Detta är naturligtvis något som man bör slå vakt om." Arbetsgruppen erinrar också om att revisorn ej får skada företaget.

Mot bakgrund av ABLs bestämmelser om tystnadsplikt och upplysningsskyldighet uppger arbetsgruppen att det förekommer att revisor under åberopande av tystnadsplikten inte i sin berättelse anmärker mot grava missförhållanden. Arbetsgruppen hänvisar till exempel som hämtats bland Kommerskollegiets disciplinärenden.

FAR vill understryka att tystnadsplikten aldrig får åberopas som skäl för att underlåta att i revisionsberättelsen intaga befogade anmärkningar och FAR ansluter sig således självfallet till den ståndpunkt som Kommerskollegium – och BRÅs arbetsgrupp – intagit vad gäller t. ex. fall nr 14 i bilaga 1 till promemorian. Enstaka avvikelser i tillämpningen kan ej motivera vittgående lagändringsförslag.

FAR finner det angeläget att härtill knyta följande reflexioner. En verksamhet som innebär lagbrott kan självfallet inte accepteras. FAR önskar emellertid framhålla att såvitt bekant tystnadsplikten inte i något fall åberopats av kvalificerad revisor som stöd för att ej i revisionsberättelse anmärka mot mer eller mindre klara fall av ekonomisk brottslighet. Arbetsgruppen "konstaterar vissa brister – inte minst i fråga om möjligheterna att motverka ekonomisk brottslighet – som har sin grund i tolkningen av revisors tystnadsplikt". Något belägg härför föreligger dock inte.

Arbetsgruppens angivna exempel härrör från den tid, då ABL 1944 var gällande och under vilken avsevärt mindre fullödig information i bolagens årsredovisningar var förenlig med lagen. ABL 1975 har skärpt bolagens upplysningsskyldighet och revisorerna har i anslutning härtill en klarare preciserad och en i förekommande fall kompletterande informationsskyldighet.

FAR stöder arbetsgruppens uppfattning att av lagen uttryckligen bör framgå att revisor har ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare.

FAR anser att i övrigt bestämmelserna om tystnadsplikt i den nyligen antagna aktiebolagslagen bör bibehållas i sina huvuddrag. Det är dock värdefullt att de för yrkesutövningen viktiga reglerna om revisorns tystnadsplikt blir föremål för fortlöpande överväganden. I andra sammanhang har FAR pekat på behovet av ett klarläggande av möjligheten att informera exempelvis ekonomikommittéer och enskilda styrelseledamöter.

Begreppet "oträngt mål" förefaller ålderdomligt och har en oklar innebörd, varför det inte ger någon tillfredsställande vägledning. Uttrycket har hämtats från banklagens bestämmelser om sekretess. Enligt professor Håkan Nials tolkning av banklagens sekretessregel (se sid 49 i promemorian) är en bank "berättigad att lämna upplysningar i vissa fall ehuru juridisk skyldighet därtill icke är förhanden. Givet är emellertid att banken i sådana fall bör handla med försiktighet; i tveksamma fall bör upplysningen hellre vägras än lämnas". Enligt FARs uppfattning är behoven av och förutsättningarna för sekretesskydd i detta speciella fall för banker inte jämförbara med dem som föreligger för revisorn i ett vanligt aktiebolag. Banksekretessen avser att tillgodose visst intresse för den enskilda bankkunden under det att revisorns tystnadsplikt enligt aktiebolagslagen avser klientföretagets angelägenheter i stort, vilket också bör ses mot bakgrund av revisorns rapporteringsplikt som måste fullgöras med beaktande av många gruppers intressen.

I anslutning härtill vill FAR framhålla att de kvalificerade revisorerna inom ramen för sin normala revision verksamt bidrar till att förebygga ekonomisk brottslighet. Detta sker bl. a. genom att revisorn verkar för

riktig redovisning och god intern kontroll samt granskar efterlevnaden av aktiebolagslagen och även andra lagar. Riktig redovisning bidrar till att skapa en miljö som verkar hindrande för ekonomisk brottslighet.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer: Särskilt frågan om sekretessen är angelägen att få närmare utredd. Arbetsgruppen konstaterar, att revisor inte på annat sätt åläggs att lämna upplysningar till utomstående än genom revisionsberättelsen. Enligt arbetsgruppen har det förekommit att även grava missförhållanden inte omnämnts i revisionsberättelsen under åberopande av tystnadsplikten. Erfarenheterna från kommerskollegiums tillsynsverksamhet visar också att sådana fall förekommer. Arbetsgruppen understryker därför att revisors skyldighet att göra anmärkning inte har något samband med frågan om revisors tystnadsplikt. Detta är ett viktigt uttalande som bättre bör komma till uttryck i lagstiftning och etiska regler för revisors verksamhet. Det är inte fråga om att ålägga revisor att företa utredningar eller andra omfattande åtgärder. Vad det gäller är, att revisorn skall stå till tjänst med faktiska upplysningar beträffande förhållandena i bolaget. Föreningen vill understryka angelägenheten av att dessa uttalanden kommer till konkret uttryck i lagstiftning och anvisningar beträffande revisors verksamhet.

Institutet för intern revision: Institutet har intet att erinra mot förslaget till förtydligande av innebörden av revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet. Institutet vill emellertid ifrågasätta om kopplingen till banksekretessen löser dessa problem med hänsyn till den större intressentkrets som revisorn har att beakta.

LRF: Bestämmelserna om revisorns tystnadsplikt och upplysningsskyldighet föreslås få samma innehåll som gällande regler avseende banksekretessen. LRF konstaterar att svårigheter kan uppstå att vid regeltolkning uppnå rätt tillämpning inom ett annat yrkesområde.

Begreppet "i oträngt mål" är ingalunda entydigt och lättolkat för envar, vilket arbetsgruppen själv konstaterar.

God revisorssed kräver att anmärkningsvärda förhållanden av olika slag kommer till uttryck i revisionsberättelsen.

Revisorns upplysningsskyldighet regleras i aktiebolagslagen 10 kap. 7 § ff. I 10 § 3 st. anges tydligt att anmärkning skall ske i revisionsberättelsen om revisor vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller VD till last eller att dessa eljest handlat i strid mot lag eller bolagsordning. Revisor kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till aktieägarnas kännedom.

I den mån revisor ålägges skyldighet att lämna upplysningar till bolagsstämman och/eller vissa funktionärer i bolaget anser LRF att samma information även bör lämnas till VD/styrelse.

Revisorns uppgifter i företaget kommer att förskjutas mot ökad förvaltningsrevision. Bedömning av vidtagna förvaltningsåtgärder kommer att än mer bli en av revisorns viktigaste uppgifter. Härför erfordras dokumentation och detaljerade uppgifter om bakgrund till fattade beslut etc. Om reglerna betr tystnadsplikt och upplysningsskyldighet skulle förändras i den riktning att de luckras upp anser LRF att viss risk kan föreligga att det förtroende företagsledningen som regel visar revisorn, i form av omfattande och adekvat information, skulle kunna rubbas.

Professor Nials skrivning, refererad på sidan 49 i promemorian, antyder svårigheten att åstadkomma en rätt tillämpning av lagtexten. I referatet anges: "Givet är emellertid att banken i sådana fall bör handla med försiktighet; i tveksamma fall bör upplysningar hellre vägras än lämnas".

Upplysningsskyldighet till medrevisor, ny revisor, särskild granskare resp. konkursförvaltare anser LRF vara en självklarhet varför förslaget tillstyrkes i denna del.

Med en rätt tolkning av nuvarande regler och författningar samt med beaktande av en fortgående anpassning till vad som vid varje tillfälle kan anses vara god revisorssed har man inom revisorsorganisationerna medverkat till att en rätt avvägd praxis skapar förutsättningar för regler om revisorns tystnadsplikt och upplysningsskyldighet.

LO: Bestämmelsen om revisors upplysningsskyldighet bör enligt LOs mening skärpas. Den föreslagna regeln att revisor ej i oträngt mål får lämna upplysningar till enskild aktieägare eller utomstående måste kompletteras så att det framgår att revisor har en ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot exempelvis skattemyndighet, polis eller åklagare. Detta kan ske genom tillägg till lagtexten eller genom motivuttalanden.

SACO/SR (= Civilekonomernas riksförbund): Den sista meningen "Av lagen bör vidare uttryckligen framgå att revisor har en ovillkorlig upplysningsskyldighet gentemot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och, om bolaget försätts i konkurs, konkursförvaltare" är välmotiverad. Detta bl. a. för att revisionen skall ha kontinuitet och som en följd härav en styrka som motsvarar intressenternas förväntningar. Förändringen vad avser revisorns tystnadsplikt är ej lika självklar. I likhet med remissens grundantagande gäller givetvis ej tystnadsplikt i de avseenden uttalanden i revisionsberättelsen syftar på utan gentemot enskilda aktieägare eller utomstående. Vid ställningstagandet till nu framlagt förslag är det viktigt att ha klart för sig vilka upplysningar det kan vara fråga om som är av intresse för enskild aktieägare eller utomstående och som ej skall omnämnas i revisionsberättelsen. För att kunna ta ställning till nu framfört förslag finner vi det nödvändigt att den kunskap som åsyftas och som ej skall anges i revisionsberättelsen kartläggs för att kunna taga ställning till förslaget. Rent principiellt förefaller det mindre önskvärt att viss information är av betydelse utan att behöva anges i revisionsberättelsen. Detta leder följaktligen till att information skall kunna ges utanför revisionsberättelsen utan att samtliga intressenter nås av densamma.

KF: KF tillstyrker den föreslagna ändringen av sekretessbestämmelserna i aktiebolagslagen. Samtidigt vill KF betona att uttrycket "i oträngt mål" förefaller en smula otidsenligt – möjligen också svårförståeligt för den icke invigde – i aktiebolagslagen, som ju daterar sig från 1975. Det är därför KF:s förhoppning att arbetsgruppen skall besannas, då den förutser att "i samband med det pågående lagstiftningsarbetet på sekretessområdet kan andra, modernare och mera lättillgängliga uttryck framkomma än banklagstiftningens 'i oträngt mål'" (s. 49).

KF tillstyrker att aktiebolagslagen kompletteras med uttryckliga bestämmelser om revisors upplysningsskyldighet enligt arbetsgruppens förslag.

KF förutsätter att arbetsgruppen tänkt sig motsvarande ändringar i föreningslagen beträffande revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet, ehuru gruppen ej lämnat konkreta förslag därtill. – – –

Sammanfattningsvis får KF således tillstyrka förslagen.

Svensk industriförening: Enligt föreningens mening är det väsentligt att tystnadsplikten icke uppluckras så att företagsledningen förlorar förtroendet för revisorerna och underlåter att lämna de upplysningar som erfordras för en fullgod revision. Föreningen kan av denna anledning icke tillstyrka arbetsgruppens förslag i denna del. Däremot har föreningen inget att erinra

mot förslaget om ovillkorlig upplysningsskyldighet mot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och konkursförvaltare.

Svenska bankföreningen: Bankföreningen anser riktigt att revisor får en ovillkorlig upplysningsplikt gentemot de uppräknade personerna.

Bankföreningen är däremot kritisk mot förslaget att revisors tystnadsplikt i övrigt skall bestämmas med banksekretessen såsom förebild.

Arbetsgruppen framhåller att uttrycket "i oträngt mål" i och för sig har en obestämd innebörd. Emellertid pekar gruppen på att en betydande precisering har skett genom bankernas praxis. Gruppen anser att bankpraxis bör kunna ge tillräcklig ledning även för revisorerna. Bankföreningen är tveksam om denna uppfattning är riktig. Banksekretessen skall skydda den enskilda bankkundens intresse att hans förhållande till banken ej utan mycket starka skäl blir kända för utomstående; sekretesskyddet avser således en noga preciserad relation nämligen banken–kunden. Revisors tystnadsplikt däremot skall i princip avse alla det reviderade bolagets angelägenheter och i dem kan ett sekretessintresse finnas åt många olika håll. Redan häri ligger en inte oväsentlig skillnad, som kan försvåra en bolagsrevisors bedömning av sekretessbehovets omfattning. Framförallt måste emellertid anmärkas att tillämpningen av banksekretessen i bankerna underlättas av de uttryckliga bestämmelser riktade direkt till bankerna som särskilt på taxeringsområdet genombryter banksekretessen. Motsvarande ledning i särskilda lagregler kommer åtminstone tills vidare att i stor utsträckning saknas för bolagsrevisorerna. Dessa tvingas därför att mer än bankerna på egen hand göra den erforderliga intresseavvägningen i sekretessärenden. En sådan avvägning sker också i bankerna i viss omfattning, men den hänför sig där i regel till några för just bankverksamheten typiska fall där fasta rutiner har utbildats. Organisationen i bankerna medger också en kollegial prövning av dessa ärenden under medverkan av jurister. De skillnader, som här antytts, talar mot att en regel om tystnadsplikt för revisor utan vidare efterbildar regeln om banksekretess. Revisors tystnadsplikt bör enligt bankföreningens mening utformas på ett mer konkret sätt än banklagens regel om banksekretess.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen: Arbetsgruppen föreslår att bestämmelserna om revisors tystnadsplikt uppmjukas och omarbetas efter mönster av banksekretessen. SBEF anser att de regler som gäller i fråga om banksekretessen inte utan vidare kan överföras till att gälla revisorer. Ej heller torde en uppmjukning av sekretessreglerna för revisorer vara möjlig eftersom detta allvarligt kan försämra det förtroendefulla samarbete mellan revisor och företagsledning som är en förutsättning för revisorns möjligheter att genomföra en väl underbyggd revision.

Enligt SBEFs mening är det synnerligen angeläget och ett viktigt krav ur rättssäkerhetssynpunkt att i författningstext eller liknande sammanhang undvika uttryck som är oklara och skapar osäkerhet om rättsläget. Arbetsgruppens promemoria innehåller exempel på oklara uttryck. I promemorian föreslår man sålunda uttrycket "oträngt mål". Enligt SBEFs uppfattning bör detta uttryck ej komma till användning.

Svenska försäkringsbolags riksförbund: Riksförbundet konstaterar att det i ett företag finns intressegrupper vid sidan av ägarna och att revisors upplysningsplikt gentemot dessa olika intressen klart bör regleras. Revisors huvudman är dock bolagsstämman och revisor fullgör en viktig del av sin upplysningsplikt genom revisionsberättelsen. Om utökad upplysningsplikt anses önskvärd kan en väg vara att utöka kraven på vad revisionsberättelse skall innehålla. Riksförbundet anser att innebörden av den före-

slagna bestämmelsen bör klargöras i motiven eftersom den synes omfatta både en utvidgning och en inskränkning av upplysningsplikten.

Svenska handelskammarförbundet och Sveriges industriförbund: Förbunden tillstyrker att revisor får en ovillkorlig upplysningsplikt gentemot de uppräknade personerna. Däremot ställer sig förbunden avvisande till förslaget att revisors tystnadsplikt i övrigt skall uppmjukas och bestämmas med banksekretessen som förebild. Det åligger i första hand inte en revisor att – på annat sätt än genom revisionsberättelsen eller på bolagsstämma enligt aktiebolagslagens regler – utåt lämna upplysningar om ett företag till olika intressenter. Det är till styrelsen och den verkställande direktören i företagen som de intresserade har att vända sig och detta är av stor principiell vikt. Arbetsgruppen har även för egen del noterat förhållandet, men – utifrån de intressen gruppen haft att arbeta – funnit det otillfredsställande att brottsutredande och rättsvårdande myndigheter inte direkt kan utnyttja en revisors vetskap om ett bolags förhållanden. I alltför stor utsträckning förekommer det, enligt arbetsgruppen, att en revisor med hänvisning till skaderekvisitet anser sig böra vägra att lämna begärda upplysningar om bolaget. Förbunden är självfallet positiva till åtgärder som kan motverka brottslighet men måste framhålla att det är det reguljära livet som i första hand måste styra lagstiftningen om näringslivets förhållanden, dvs lagstiftaren skall i första hand utgå från vad som är en lämplig reglering av lojal näringsverksamhet. Styrande för aktiebolagsrätten blir då förhållandet mellan bolagsorganen och dessas närmaste intressentkrets aktieägare och borgenärer.

Det förfångsrekvisit som kommit till användning i aktiebolagslagen utgör en lämplig gränsdragning för bolagsorganens ansvarsområde och därför bör inte utan starka skäl de civilrättsliga reglerna härom ändras. Det är för näringslivet nödvändigt att ansvarsgränserna för styrelse och revisorer korresponderar. Därför framstår en särskild, avvikande, bestämning av revisors tystnadsplikt i vissa fall som en oacceptabel oklarhet särskilt som dessutom rekvisitet "i oträngt mål" är främmande för bolagsvärldens terminologi.

Svenska kommunförbundet: En precisering av revisorernas tystnadsplikt och upplysningsskyldighet torde kunna vara ett stöd för den seriöse revisorn när det gäller att medverka till förebyggande eller avslöjande av ekonomiska brott.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Kammarkontoret anser inte förslaget innebära en tillräckligt klar avgränsning av de fall som bryter tystnadsplikten. Eftersom arbetsgruppen anger att konstaterade brister har sin grund i tolkningsfrågor hade det varit värdefullt om den i stället hade föreslagit en tolkningsregel, lämpligen som anvisning till den aktuella paragrafen, och som diskuterar i vilka situationer en uppgift skall anses vara till faktiskt "förfång". Skattemässigt olagliga bokslutsdispositioner, felaktigt uttag av mervärdeskatt eller underlåtna källskatteavdrag kan vid upptäckt medföra sådana betalningskonsekvenser för bolaget att dess fortbestånd äventyras. Ett yppande av sådana förhållanden kan givetvis i stunden vara till "förfång", men ändå i ett längre tidsperspektiv till fördel. Analogt kan tillgångar som åtkommits eller använts i brottslig verksamhet (eller dessas värde) förklaras förverkade.

Revisorn har emellertid att också göra en bedömning av risken för att dessa latenta skulder aktualiseras. För närvarande kan vissa revisorer bedöma risken i denna del som så liten att anmärkning ej görs. Till följd härav kommer exemplifierade omständigheter ej till borgenärernas och

samhällets kännedom. I bolag vari ägarna ej deltar i företagsledningen blir ej heller dessa informerade.

Mot bakgrund av det anförda, samt med hänvisning till rådande oklarhet om hur uttrycket "oträngt mål" skall tolkas avstyrks den föreslagna ändringen av aktiebolagslagen och förordas att det i stället klarare uttalas i vilka fall en revisor kan lämna upplysningar om oegentligheter i aktiebolags verksamhet utan skadeståndsrisk. I detta sammanhang kan påpekas att det i bl. a. Frankrike ålagts revisor anmälningsskyldighet i liknande fall.

Den som förordnats att utföra taxeringsrevision är ålagd sekretess i sitt arbete. Mot bakgrund härav är det bl. a. möjligt att utföra taxeringsrevision även hos en skattskyldigs revisor i syfte att inhämta handlingar som denne innehar, utan hinder av att revisorn har att iakttaga tystnad om handlingarnas innehåll. När nu ett förtydligande av andra stycket 10 kap 13 § aktiebolagslagen aktualiseras av arbetsgruppen bör till den föreslagna kretsen tystnadspliktiga fogas "den som uppdragits verkställa taxeringsrevision". Nu återkommande diskussioner huruvida revisor endast är skyldig tillhandahålla handlingar av betydelse för revisionen eller om revisor också skall lämna upplysningar då så begäres skulle härigenom kunna undvikas. Det finns ingen anledning att göra tystnadsplikten beroende av i vilken form önskad information överlämnas.

Landstingsförbundet: Såvitt gäller tystnadsplikt och kommunal revision vill förbundet erinra om sitt yttrande till departementet den 15 december 1977 över departementspromemorian (Ds Ju 1977: 1 och 11) Handlingssekretess och tystnadsplikt, där hindret i regeringsformen mot tystnadspliktsbestämmelser i ett kommunalt revisionsreglemente påtalades. Denna fråga tas inte upp i den föreliggande promemorian.

Svenska revisorsamfundet: Samfundet avstyrker förslaget att bestämmelser om revisors tystnadsplikt omarbetas efter mönster av banksekretessen.

Revisorns arbete bygger i stor utsträckning på ett förtroendefullt samarbete mellan företaget och dess personal och revisorn. Till hjälp vid sina utredningar och som underlag för sina bedömningar skall revisorn kunna räkna med att få tillgång till uppgifter även av sådan natur att de inte får riskera att komma till obehörigas kännedom. Företaget skall kunna – och kan i dag – lämna uppgifterna utan att riskera att dessa förs vidare. Enligt samfundets mening skulle en uppluckring av bestämmelserna om revisors tystnadsplikt kunna allvarligt försämra detta förtroendefulla samarbete och på så sätt försvåra för revisorn att genomföra en väl underbyggd revision. Framför allt torde revisorns underlag för bedömningar i samband med förvaltningsrevisionen riskera att försämras.

Negativa effekter av ett genomförande av arbetsgruppens förslag kan riskeras uppstå även genom att revisorerna blir mindre benägna att dokumentera sina iakttagelser och erfarenheter i samband med revisionerna. En sådan utveckling finge inte ses som en strävan hos revisorerna att fly undan de krav samhället ställer på dem utan fastmer som en väg att minska den osäkerhet en regel med föreslagen innebörd skulle medföra.

Samfundet anser det vara ett viktigt samhällsintresse att upprätthålla kravet på en god revision. Det är då också enligt vår uppfattning betydelsefullt att inte regler skapas som motverkar detta syfte genom att de minskar öppenheten från företaget gentemot revisorn samt minskar revisorns benägenhet att dokumentera sina iakttagelser.

De regler som i dag gäller i fråga om banksekretessen kan inte utan vidare överföras till och styra utvecklingen inom ett helt annat yrkesom-

råde. Jämförelserna med praxis inom bankområdet finner samfundet inte vara relevanta. SRS avvisar således den föreslagna omarbetningen av bestämmelserna om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet efter mönster av banksekretessen.

Vid sitt ställningstagande har samfundet dessutom funnit att innebörden av begreppet "oträngt mål" är synnerligen oklar och att den med all sannolikhet vid många tillfällen kommer att ställa revisorerna inför svåra överväganden. Tolkningen i praxis av banksekretessreglerna torde vara till ringa ledning, då frågorna rör sig inom så väsensskilda områden.

Samfundet anser, att revisorns tystnadsplikt och upplysningsskyldighet alltfort skall grundas på nuvarande stadgande i 10 kap. 13 § aktiebolagslagen. Den där intagna förfångsklausulen återfanns även i 1944 års aktiebolagslag och bygger således på en lång tillämpning i praxis. Att regeln överfördes till 1975 års aktiebolagslag får ses som ett bevis på att den i praktiken fungerat tillfredsställande. Samfundet vill framhålla att i de av arbetsgruppen refererade fallen 7 och 14 (sid 71 f och 79 ff i promemorian) synes en feltolkning av förfångsklausulens rätta innebörd ha gjorts av resp. revisor. Med nuvarande bestämmelser har revisorn möjlighet att efter en intresseavvägning i varje enskilt fall kommunicera med tredje man i den omfattning som erfordras för ett fullgörande av revisorsuppdraget. För att undvika missuppfattning rörande förfångsklausulens innebörd kan det finnas anledning att klart markera i lagtexten, att förfångsrekvisitet inte fritar revisor från skyldighet att i revisionsberättelsen omnämna påträffade missförhållanden. Samfundet vill i sammanhanget peka på att det pågår en utveckling mot en större öppenhet i revisionsberättelsen. Denna utveckling understöds av samfundet.

Den av arbetsgruppen föreslagna upplysningsskyldigheten gentemot medrevisor, särskild granskare, ny revisor och i förekommande fall konkursförvaltare finner samfundet vara motiverad. Förslaget tillstyrkes på denna punkt.

Revisorns tystnadsplikt torde gälla också gentemot bolagets interna organ däribland arbetstagarkonsulter och styrelseledamöter. Viss osäkerhet råder emellertid på denna punkt. Det kan därför finnas ett behov av klarläggande av revisorns möjlighet till kommunikation med bolagets organ. Samfundet är för sin del berett medverka i överläggningar härom.

Svenska sparbanksföreningen: Såvitt avser tystnadsplikten torde förslaget – om det genomförs – komma att innebära en grundläggande förändring av revisorsrollen. Det är också högst tveksamt om förslaget i denna del är förenligt med det sysslomannaskap som ligger i revisors uppdrag. Härtill kommer att det är en väsentlig skillnad mellan de tjänster som tillhandahålls av en bank respektive en revisor. En banks tjänster behöver den enskilde inte heller anlita, om han inte önskar det. Driver han ett företag i aktiebolagsform, måste dock revisor anlitas. På grund härav avstyrker föreningen förslaget i den delen.

Förslaget att ålägga revisorn en ovillkorlig upplysningsplikt gentemot medrevisor m. fl. har däremot en praktisk, i revisionsarbetets verklighet förankrad funktion. Förslaget tillstyrks därför.

Sveriges advokatsamfund: Det kan ifrågasättas om den föreslagna omarbetningen av bestämmelsen om revisors tystnadsplikt i 10 kap. 13 § första stycket aktiebolagslagen skulle utgöra ett stöd åt de seriösa revisorernas verksamhet. Såsom påpekas i promemorian garanteras genom den i lag inskrivna tysktnadsplikten att revisorn i ett företag får upplysningar från företagsledningen och också förtroenden från denna. Detta är enligt promemorian någonting som man naturligtvis bör slå vakt om.

Klart är att en företagsledning kan anse sig böra iakttaga större återhållsamhet om det inte finns en i lagen klart definierad tystnadsplikt för revisorn. Även av andra anledningar kan det vara olämpligt att tillägga revisor rätt att efter egen intresseavvägning lämna eller vägra lämna upplysningar. Detta påpekande gör samfundet framför allt mot bakgrund av uttalandet i promemorian, att det befinnes "otillfredsställande att brottsutredande och rättsvårdande myndigheter inte direkt kan utnyttja en revisors vetskap om ett bolags förhållanden." Till följd av nämnda uttalande skulle nämligen en vägran att lämna upplysningar bl. a. kunna få till följd att en rättsvårdande myndighet som begärt viss upplysning skulle kunna ifrågasätta om revisorn gjort en riktig intresseavvägning. Revisorn skulle i sådana fall kunna komma i en besvärlig intressekonflikt genom att en vägran från hans sida att lämna upplysningar skulle kunna tolkas "mot" uppdragsgivaren eller dess företagsledning.

Regeln om sekretessplikt bör enligt samfundets åsikt formuleras med utgångspunkt från att en revisors huvuduppgift är att företa en på en oberoende ställning grundad granskning av styrelsens förvaltning till båtnad för styrelsens aktieägare och borgenärer. Revisorn får enligt samfundets mening inte uppfattas som ombud för statliga eller fiskala intressen och inte heller som en reguljär upplysningskälla för statliga myndigheter. Det är därför viktigt att göra en avgränsning till förmån för ovan angivna huvuduppgift, vilket i längden också bäst torde gagna de samhälleliga intressena.

Skulle likväl en uppmjukning av tilltänkt innebörd genomföras beträffande tystnadsplikten för aktiebolags revisor, bör denna i vart fall ej bestämmas genom uttrycket "i oträngt mål", vars innebörd "inte är klar för var och en" och som blir begriplig först efter studium av bankpraxis. Samfundet kan för övrigt ej uppfatta som nödvändigt att samma uttryck beträffande tystnadsplikten kommer till användning både i banklagen och aktiebolagslagen.

Frågor från brottsutredande och rättsvårdande myndigheter bör – med undantag för vissa kvalificerade fall – enligt samfundets åsikt riktas direkt till företagsledningen eller styrelsen för det bolag, som tilldragit sig myndighetens intresse. Revisorn bör alltså enligt samfundets åsikt principiellt ha både rätt och skyldighet att lämna upplysningar om bolaget till bolagets organ, enskilda styrelseledamöter, medrevisor, granskare som avses i 10 kap. 14 § aktiebolagslagen, arbetstagarkonsulter och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltare. Samfundet tillstyrker av dessa senare skäl det föreslagna tillägget till aktiebolagslagen, 10 kap. 13 § andra stycket.

Sveriges aktiesparares riksförbund: Aktiespararna frågar sig i detta sammanhang vilka situationer arbetsgruppen haft för ögonen när man uttalat möjligheten att enskild aktieägare skulle kunna försätta revisor "i trängt mål". För Aktiespararna förefaller det orimligt att en enskild aktieägare, annat än genom brottslig handling, skulle kunna tilltvinga sig information om enskilda bolags angelägenheter. Vad sedan avser begreppet "utomstående" har Aktiespararna tolkat saken så, att här avses främst olika företrädare för fiskala intressen, vilka av naturliga skäl i samband med utredningar och liknande torde ha ett legitimt intresse att erhålla så fullständig information om ett bolag som möjligt. Aktiespararna anser i detta sammanhang det riktigt att möjligheter ges i större omfattning än tidigare att erhålla fullständig information från revisor i exempelvis utredningar rörande brott av olika slag.

Vad sedan gäller revisors upplysningsskyldighet delar Aktiespararna

den av arbetsgruppen framförda synpunkten att det inte i första hand åligger revisor att, på annat sätt än genom den årliga revisionsberättelsen eller där så kan finnas påkallat i särskild berättelse, utåt lämna upplysningar om ett bolag till olika intressenter. Denna uppgiftsskyldighet åligger i första hand styrelsen, verkställande direktören eller företagsledningen i övrigt. Aktiespararna vill också bestämt instämma i konstaterandet, att revisors skyldighet att göra anmärkning i revisionsberättelsen inte har något samband med frågan om revisors tystnadsplikt, utan snarare ingår i uppgiftsskyldigheten så att eventuella missförhållanden i ett sammanhang offentligen bringas till ett bolags samtliga intressenters kännedom. I konsekvens härmed anser Aktiespararna att revisors upplysningsskyldighet, exempelvis till bolagsstämma, bör motsvara den skyldighet som enligt 9 kap. 12 § Aktiebolagslagen åligger styrelsen och verkställande direktören. En nackdel i nuvarande bestämmelse är dock, att uppgiftsskyldigheten kan underlåtas om utlämnandet av uppgifterna skulle orsaka "väsentlig skada". Risk finns enligt Aktiespararnas mening att en fråga om huruvida vissa uppgifter skall lämnas eller ej, grundad på en begäran från enskild aktieägare, icke kommer att diskuteras i sak, utan fastmer kommer i de allra flesta fall diskussionen att röra sig kring huruvida "väsentlig skada" kommer att åsamkas bolaget eller ej.

I övrigt instämmer Aktiespararna med arbetsgruppen att revisors upplysningsskyldighet inte bara omfattar bolagsstämman utan också i förhållande till vissa "funktionärer" i bolaget, varvid denna uppgiftsskyldighet bör vara ovillkorlig.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet kan i ett hänseende tillstyrka arbetsgruppens förslag. Det gäller att revisor skall ha skyldighet att lämna upplysningar till medrevisor, till särskild granskare, till ny revisor och, sedan företagen trätt i konkurs, till konkursförvaltare. I övrigt anser inte Förbundet att gruppen visat fog för sina förslag. Dessa innebär främst att revisorn inte längre skulle behöva iaktta tystnadsplikt ens om hans uttalanden kan lända till förfång för bolaget. I stället skulle revisorn blott vara förhindrad att i "oträngt mål" lämna ut upplysningar (och förfångsrekvisitet styrks). Vem som skulle få försätta revisorn i trångmål säger arbetsgruppen klart ut: Det är "... otillfredsställande att brottsutredande och rättsvårdande myndighet inte direkt kan utnyttja en revisors vetskap om ett bolags förhållanden". För säkerhets skull säges också att "i oträngt mål" bör översättas med "obehörigen", vilket onekligen innebär en ytterligare uppmjukning.

Arbetsgruppen åberopar att en likartad flexibel tystnadsplikt finns inom bankväsendet. Förbundet har svårt att se att parallellen med bankväsendet skulle vara bärande. Bankerna är i stort sett ett fåtal mycket stora företag, förvaltande oerhörda ekonomiska intressen och av enorm betydelse för det svenska folket och samhället. Vad som kan passa för bankerna behöver inte passa för det alldagliga småföretaget och arbetsgruppen talar inte heller om varför det skulle passa också för detta senare företag.

Arbetsgruppen vill av allt att döma skyla över sitt förslag genom allehanda kommentarer, innebärande att revisorn skall göra en intresseavvägning och handla med försiktighet och att revisorn endast skall vara en andrahandskälla för upplysningar. Trots detta får man huvudintrycket att revisor skall stå till tjänst för polisiära och fiskala myndigheters utredningar.

Förbundet anser slutligen att revisorn inte heller i fortsättningen skall vara skyldig att lämna upplysningar till bolagsstämma i det fall att väsentlig skada därigenom skulle åsamkas bolaget.

Sveriges grossistförbund: Förslaget innebär, att revisor ej får lämna upplysningar till bl. a. aktieägare "i oträngt mål". Syftet härmed är att söka åstadkomma en mera flexibel tillämpning än nuvarande regler om "förfång för bolaget". Enligt vår mening kan förslaget, om det blir föremål för lagstiftning, medföra att företagsledningarna blir mindre benägna att lämna adekvat information till revisorerna, vilket skulle få icke avsedda bieffekter. Dessutom torde termen "i oträngt mål" vara både föråldrad och oklar till sin innebörd.

SHIO-Familjeföretagen och Sveriges köpmannaförbund: Arbetsgruppens förslag vad gäller bestämmelserna om revisors tystnadsplikt kan organisationerna ej tillstyrka. Enligt detta skall revisor kunna tvingas att "i trängt mål" lämna upplysningar om bolagets angelägenheter. En bolagsrevisors uppgift är emellertid bl. a. att undersöka om bolagets förvaltning skett på ett så gynnsamt sätt som möjligt för bolaget. Härav följer att revisorn detaljerat måste känna till bolagets interna rutiner, kunna granska enskilda affärshandlingar etc.

För att möjliggöra sådan granskning måste bolagets befattningshavare kunna lita på att revisorn ej vidarebefordrar uppgifter om bolaget i andra fall än för uppdragets fullgörande. En sådan diffus lagregel som arbetsgruppen föreslår kan få till effekt att en upplysning som är värdefull för revisorn undanhålles eller förvanskas därför att uppgiftslämnaren vet att revisorns tystnadsplikt har urholkats. Organisationerna föreslår därför att lagstiftningen på detta område skall kvarstå oförändrad.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Förslaget att bestämmelserna om revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet skall omarbetas, ställer vi oss mera tveksamma till.

Den flexibla tillämpning, som gruppen avser genom att revisor ej i oträngt mål får yppa något om bolagets angelägenheter, finner vi synnerligen otillfredsställande för revisorn. För det första måste begreppet oträngt mål klarare definieras. För det andra kräver vi en klar uppräkning av de situationer, i vilka revisor kan frångå sin tystnadsplikt.

Beträffande konkurssituationen tycker vi, att gruppen behandlat kostnadsaspekten på sidan 52 alltför schablonmässigt. Vår uppfattning är den, att ett företag i ekonomisk kris har mycket större behov av de tjänster, en redovisningskonsult eller revisor kan ställa till förfogande än ett företag i goda ekonomiska omständigheter. Emellertid tvekar redovisningskonsulten och revisorn många gånger inför de arbetsinsatser, som erfordras med tanke på att arvoderingen av denna insats inte prioriteras i händelse av en konkurs. Ett prioritetsskydd för revisions- och redovisningsarvode i händelse av konkurs, tror vi skulle innebära, att krissituationen för många företag skulle kunna klaras upp utan ett konkursförfarande.

För bistånd åt konkursförvaltaren eller gode mannen efter konkursutbrottet förutsätter vi, att erforderliga medel kan bestridas av konkursboet eller av allmänna medel.

Vad därefter gäller upplysningsskyldigheten mot konkursförvaltare tror vi, att denna bör kompletteras med en upplysningsskyldighet gentemot god man i händelse konkursen handlägges jämlikt 185 § konkurslagen. Vi är nämligen av den uppfattningen, att, om ekonomisk brottslighet föreligger, så föreligger den i högsta grad i dessa s. k. fattigkonkurser.

Upplysningsskyldigheten gentemot ny revisor, medrevisor och särskild granskare torde kunna regleras i organisationernas etiska regler i stället för i lag.

I de etiska reglerna hos såväl Svenska Revisorsamfundet som Sveriges

Redovisningskonsulters Förbund definieras begreppet kollega samt stadgas följande: "Då ledamot erbjudes ett uppdrag, som en kollega har eller nyligen haft, bör han taga reda på orsaken varför kollegan ej längre innehar uppdraget. Det nya uppdraget skall icke övertagas, om uppdragsgivaren icke vill rätta till allvarliga förhållanden, som kollegan med rätta har vägrat att godkänna."

Genom att anpassa Föreningen Auktoriserade Revisorers regler för god revisorssed till ovanstående stadgande och genom utbyte av ordet "bör" mot "skall", kan upplysningsskyldigheten gentemot ny revisor regleras. Samtidigt kan de etiska reglerna kompletteras med en upplysningsskyldighet gentemot medrevisor och särskild granskare.

6. Kommerskollegiums tillsynsverksamhet

Riksåklagaren: Jag har inte någon erinran mot rekommendationen att kommerskollegium ges ökade resurser för sin tillsynsverksamhet på revisorsområdet.

Länsåklagaren för speciella mål: Tillsynsverksamheten bör givas sådan utformning att den ger rimlig garanti för att bestämmelserna efterlevs. Den bör inriktas i första hand på sådana företag där risken för avsteg är störst. Det kan ifrågasättas om inte tillsynsverksamheten åtminstone till viss del bör ligga hos handelskamrarna. Den lokala förankring dessa har utgör en betydande tillgång som bör tillvaratagas. Lämpligen skulle detta kunna ske genom att kommerskollegium tillades rätt att delegera viss tillsynsuppgift – exempelvis fortlöpande kontroll av enmansbolag – ävensom rätt att utfärda anvisningar för tillsynens fullgörande. En annan möjlighet vore att handelskamrarna ålades skyldighet att biträda i tillsynsverksamheten. Det disciplinära förfarandet bör emellertid ligga hos kommerskollegium.

Bankinspektionen: Rekommendationen om vidgade resurser för kommerskollegium innebär större möjligheter för kollegiet att göra en meningsfull kontroll av revisorernas verksamhet.

Riksrevisionsverket: Arbetsgruppen rekommenderar att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisionsområdet. Arbetsgruppen berör inte hur verksamheten skall bedrivas eller finansieras. Kommerskollegium kommer enligt sin verksamhetsöversikt år 1978 att efter genomfört förberedelsearbete påbörja en regelbunden uppsökande tillsyn. Tillsynen kommer att utövas av enhetens tjänstemän – användandet av konsulter härför har visat sig inte vara helt lyckat.

RRV stödjer förslaget att kommerskollegium får en kvalitativ resursförstärkning för tillsynsverksamheten. Verket vill dock understryka att effekterna av tillsynen är beroende av kompetensen hos den personal som bedriver tillsynen. Denna bör ha motsvarande kompetens som auktoriserad revisor. För att kunna vidmakthålla denna kompetens krävs även erfarenhet från visst eget revisionsarbete.

I fråga om finansieringen av tillsynsverksamheten förutsätter RRV att avgiftsfinansiering övervägs i ärendets fortsatta beredning.

Riksskatteverket: Med hänsyn till den centrala position den kvalificerade revisorn kommer att inta när det gäller räkenskapskontrollen inom de större företagen är det av största vikt att kommerskollegium får de resurser som erfordras för att utöva tillsyn av revisorernas verksamhet. Tillsynen bör även avse revisorns konsultverksamhet inom skatteområdet.

Kommerskollegium: Även om flertalet auktoriserade och godkända revisorer fullgör sin verksamhet på ett i det stora hela tillfredsställande sätt, visar dock erfarenheten av hittillsvarande tillsynsutövning klart att en intensifierad tillsyn utgör en av de grundläggande förutsättningarna för att revisionsverksamhetens standard totalt sett skall kunna upprätthållas och vidareutvecklas.

Kollegiets resurser för tillsynsutövning är emellertid idag så små att verksamheten närmast har karaktären av sporadiska ingrepp. Huvuddelen av den tillsyn som utövas initieras genom att anmälningar görs till kollegiet om visst förhållande i viss revisors verksamhet. En hel del av de på detta sätt initierade ärendena har rört frågor av mera allmänt intresse och har även lett till disciplinärt ingripande från kollegiets sida mot missförhållanden. Genom rättstillämpningen har emellertid satts så snäva preskriptionstider att i flertalet av de ärenden som aktualiserats hos kollegiet disciplinär åtgärd ej kunnat ifrågakomma. Utan tvekan hade sådan åtgärd annars varit befogad i betydligt flera fall.

De frågor som aktualiserats i den anmälningsinitierade tillsynen är ofta utomordentligt komplicerade och fordrar ett mycket omfattande utredningsarbete från kollegiets sida. I förening med bristande resurser medför detta bl. a. att mycket små insatser kunnat göras ifråga om sådan uppsökande tillsyn i vilken enskilda revisorers hela verksamhet kan bli föremål för allmän granskning. Detta är så mycket mera beklagligt som redan den begränsade erfarenhet kollegiet har av denna tillsynsform visar att det föreligger vissa utbredda missförhållanden mot vilka ingrepp lämpligen kan ske genom en sådan mer övergripande tillsyn. Det står exempelvis helt klart att den revision som utföres i mindre bolag – i så många fall att det närmast framstår som regel – ej utgöres av mycket annat än rena rimlighetsbedömningen i samband med att revisorn är behjälplig med bokslutet. I dessa fall överträdes också mer eller mindre regelmässigt aktiebolagslagens regler om bokföringsjäv. Som ytterligare exempel kan nämnas att det på många håll utbildats en sådan restriktivitet med att göra anmärkning i revisionsberättelsen att detta ofta underlåtes även när anmärkning skall göras.

Ökade insatser borde göras också ifråga om uppsökande "tillsyn" vad gäller sökande till auktorisation och godkännande. Kollegiets resurser har tillåtit genomförande av endast ett fåtal sådana kontroller. Redan bland dessa har dock påträffats fall av grov okunnighet – något som ej skulle framkommit vid en ren pappersprövning av ansökan.

Kollegiet delar således den i promemorian framförda uppfattningen om värdet av en utökad tillsynsutövning. En effektiv och välutvecklad revisionsfunktion kan dock ej nås enbart genom utökad tillsyn. Ökade resurser måste läggas ner också på positivt utvecklande åtgärder. Förutom på grundläggande frågor som revisorernas utbildning och dylikt, bör sådana åtgärder närmast ta sikte på det författningsfästa regelsystem som styr revisorns verksamhet och därvid dels på att klarlägga och närmare definiera de uppgifter och det ansvar revisorn har enligt nu gällande regler, dels på att utveckla detta regelsystem, bl. a. för att mer effektivt tillvarataga revisorns arbete i kampen mot ekonomisk brottslighet.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen anser att det skulle vara önskvärt med en utvidgning av tillsynsverksamheten.

Länsstyrelsen vill slutligen mot bakgrund av de erfarenheter den haft av samarbetet med kommerskollegium i auktorisations- och godkännandeärenden framföra följande synpunkter.

Enligt 3 och 17 §§ förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer skall kommerskollegium inhämta yttrande av bl. a. länsstyrelsen över ansökan om auktorisation och godkännande.

I 22 § 2 stycket samma förordning står: "Uppmärksammar länsstyrelse eller skattechef i samband med ämbetsutövning anmärkningsvärd omständighet i fråga om revisors eller revisionsbolags verksamhet skall kollegiet underrättas".

Länsstyrelsen är emellertid bunden av tystnadsplikt enligt 17 § sekretesslagen och 117 § taxeringslagen: "Vad som med stöd av bestämmelserna i denna lag inhämtats vid taxeringsrevision eller vid granskning av handling, som avses i 43 § 5 mom. eller 46 §, må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med revisionen eller granskningen avsedda ändamålet".

Bestämmelsen i 22 § revisorsförordningen står alltså i konflikt med bestämmelsen om tystnadsplikt enligt 117 § taxeringslagen, eftersom det främst är vid taxeringsrevisioner som brister ifråga om revisors verksamhet uppmärksammas.

Uttalande om i samband med taxeringsrevision uppmärksammade brister kan därför enligt länsstyrelsens uppfattning i huvudsak endast göras med stöd av sådana offentliga handlingar, som följer på en taxeringsrevision, nämligen taxeringsintendentens yttrande/yrkande, utslag i länsskatterätt etc. Dels saknas ofta de för kommerskollegiets bedömande betydelsefulla uppgifterna i dessa handlingar, dels medför detta en betydande tidsutdräkt innan gjorda iakttagelser kan meddelas kollegiet.

Den enklaste lösningen på ovanstående vore om kommerskollegium i sin tillsynsverksamhet finge rätt att – med ändring av gällande sekretessregler – ta del av anmärkningar, som framkommer vid taxeringsrevision i den mån dessa är av den art som anges i 22 § revisionsförordningen. Revisionspromemoria, som innefattar anmärkning mot revisor, skulle då rutinmässigt kunna expedieras till kommerskollegium när granskningen var avslutad. Kommerskollegium skulle på detta sätt löpande och mer utförligt kunna underrättas om uppmärksammade brister i fråga om revisors verksamhet.

Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi: Behov finns av förstärkt tillsyn över revisorernas verksamhet. Tillsynen torde emellertid av kommerskollegium i första hand böra inriktas mot annan revisor än auktoriserad eller godkänd. Vad avser de auktoriserade och godkända revisorerna bör de intresseorgan som i dag finns kunna överta den mer detaljerade tillsynen av revisorerna och kommerskollegiums verksamhet vara mer övergripande.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen anser, att en viss tillsynsverksamhet ute hos revisionsbyråerna bör ske, men ifrågasätter om denna kan utgöra ett led i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Länsstyrelsen ställer sig därför tveksam till arbetsgruppens förslag att kraftigt förstärka kommerskollegiums resurser för aktiv tillsynsverksamhet. Denna fråga bör prövas i annat sammanhang. En eventuell förstärkning av kommerskollegiums resurser synes knappast kunna motiveras från de utgångspunkter som brottsförebyggande rådet har att arbeta. En granskning hos revisorn torde knappast kunna ge några upplysningar av betydelse för bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Ett sätt vore att öka taxeringsmyndigheternas och andra myndigheters uppgiftslämnande till kommerskollegium, men detta förutsätter dock ändringar i sekretesslagen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Länsstyrelsen tillstyrker en utökning av kommerskollegiums möjligheter att utöva tillsyn över de auktoriserade och godkända revisorerna. Av utredningen framgår att kommerskollegiums tillsyn hittills främst initierats genom uppgifter i dagspressen. Förutom en personell förstärkning, varvid även länsstyrelsens behov bör beaktas, vill länsstyrelsen även framhålla betydelsen av att en närmare kontakt etableras mellan länsstyrelserna, med sin orts- och personkännedom, och kommerskollegium. Jämför även revisorsförordningen 22 § angående skattechefs upplysningsskyldighet.

FAR: Arbetsgruppen rekommenderar att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisorsområdet. (3.6). FAR ser positivt på den verksamhet som kommerskollegium med hjälp av rådgivande nämnden bedriver i form av såväl utredningar som anmälningsfall som kontrollundersökningar som befinnes erforderliga i samband med ny- eller omauktorisation. Dessa insatser bidrar verksamt till upprätthållande av en hög standard inom revisorskåren och torde väsentligt minska risken för undermålig yrkesutövning. FAR vill i detta sammanhang framhålla angelägenheten av att kraven för auktorisation höjes, särskilt ifråga om teoretisk utbildning.

Det har anförts att kommerskollegium saknar tillräckliga resurser för att handlägga tillsyns- och legitimeringsärenden. Särskilt har påpekats att resursbristen kommit att begränsa möjligheterna att göra besök hos revisorer för att erhålla bättre underlag för bedömning av aktuella legitimeringsärenden i de fall grundad anledning till tveksamhet föreligger. Kommerskollegium bör tillföras den resursförstärkning som erfordras för dessa uppgifter, en förstärkning som synes ha aktualiserats genom revisorskårens tillväxt.

FAR anser däremot inte att anledning finns att öka kommerskollegiums resurser i syfte att bedriva uppsökande tillsynsverksamhet i fall där särskilda skäl för tillsyn inte framkommit. Det har inte i arbetsgruppens rapport eller i andra sammanhang påvisats förhållanden, som skulle motivera sådana långtgående åtgärder.

FAR vill framhålla att framförallt ett införande av krav på kvalificerade revisorer i alla aktiebolag automatiskt kommer att leda till en väsentlig kvalitetsförbättring av revisorskåren, något som ju är huvudsyftet med arbetsgruppens rekommendation i punkt 3.6. FAR vill särskilt understryka att ett framtida krav på kvalificerade revisorer i alla aktiebolag i kombination med högt ställda krav för själva auktorisationen resp. godkännandet är faktorer som i första hand bör öka kvaliteten. Andra faktorer som kommer att öka kvaliteten inom kåren är det särskilt på senare år accelererande kvalitetshöjande utbildnings- och utvecklingsarbete som revisorsorganisationerna bedriver.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer: Föreningen är tveksam om en resursförstärkning av kommerskollegiums tillsynsverksamhet kan utgöra ett led i bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Detta innebär inte, att föreningen är negativ till en utökning av tillsynsverksamheten på revisorsområdet. I och för sig synes en sådan befogad men den bör då ske från andra utgångspunkter än den ekonomiska brottsligheten.

Institutet för intern revision: Institutet biträder också rekommendationen om resursförstärkning till kommerskollegiet.

LRF: LRF anser att den ökade uppsökande tillsynen bör anstå till dess man fått uppfattning om antydda nya utbildningskrav samt vidare till dess kvalificerade revisorer utsetts i samtliga aktiebolag. Innan man förordar en

mera omfattande resursförstärkning bör vidare utvärderas de erfarenheter som vunnits genom kommerskollegiets uppsökande verksamhet.

Det material som hittills offentliggjorts visar inte att de auktoriserade eller godkända revisorerna bedrivit sin verksamhet på ett sådant sätt att kritik riktats mot deras verksamhet. Fråga är därför om de resurser som avses tillskapas i första hand skall användas för kontroll av de kvalificerade revisorerna. LRF anser det riktigare att man "börjar från botten". I samverkan med yrkesrevisorernas organisationer bör kommerskollegium genom föreskrifter och anvisningar betr. revisionsverksamhet överhuvudtaget söka nå kvalitetshöjande effekter. Sådana åtgärder anser LRF skulle medverka till en allmän förbättring av revisionsarbetet och därmed även bidra till att stärka revisorns ställning.

De organisationer som företräder de kvalificerade revisorerna bedriver en aktiv och effektiv utbildning. På senare år har en såväl bransch- som byråinriktad kvalitetskontroll inletts. Detta visar att kvalificerade revisorers organisationer aktivt verkar för att upprätthålla yrkeskårens kunskaper. Vidare synes dessa organistioner ha visat sig handlingskraftiga genom att fortlöpande utforma regler för god revisorssed och därigenom åstadkomma en eftersträvad utveckling.

Med hänsyn till revisorernas speciella ställning är det enligt LRFs mening viktigt att revisorns verksamhet i efterhand blir granskad av personer som har god kunskap om utvecklingen inom revisionsområdet. Ett väl avvägt samarbete bör därför upprätthållas mellan yrkesrevisorerna och kommerskollegium.

Det kan ligga ett motsatsförhållande i att samma institution är dels utvecklande/rådgivande organ dels dömande instans i tillsynsärenden. Det borde vara mera logiskt att koppla tillsynen till den utbildande/utvecklande funktionen. Integritet och omdöme är så väsentliga i yrkesutövningen att den enskilde revisorn inte bör belastas med onödig formalism.

Av dessa anledningar borde revisorsorganisationerna alltfort i nära samarbete med kommerskollegium få upprätthålla sin funktion som ledande instans vid utveckling av god revisorssed och dess praktiska tillämpning.

SACO/SR (=Civilekonomernas riksförbund): Om kvalificerad revision enligt remissens rekommendation blir verklighet är det i nuläget oklart om utökad tillsynsverksamhet är behövlig. Med hänsyn till att tillsynen i kommerskollegiums regi ej pågått under någon längre tid finner vi det mer angeläget att ställa kraven på kvalificerad revision och vid en utvärdering av effekten av denna åtgärd ta ställning till ytterligare tillsynsinsatser. Ett ytterligare skäl till att vänta med en förstärkning av tillsynsverksamheten är att de kvalificerade revisorerna enligt vad artiklar i tidningen BALANS anger själva är i färd att låta kvalitetskontrollera varandras produkter. Tillkomsten av dessa insatser torde också behöva beaktas vid ställningstagandet till utvidgad tillsyn.

KF: Arbetsgruppen har föreslagit att kommerskollegiums "aktiva" tillsynsverksamhet utökas. Frågan hur en sådan utökad tillsynsverksamhet skall finansieras bör enligt arbetsgruppen undersökas i lämplig form. KF vill i detta sammanhang framhålla att det på grund av revisorsverksamhetens natur många gånger torde vara svårt att uppdaga missförhållanden även vid en aktiv tillsynsverksamhet och att en utbyggnad av denna verksamhet främst torde få preventiva effekter. En utvärdering bör om möjligt ske av den aktiva kontrollverksamhet som kommerskollegium hittills bedrivit, varefter de tänkbara effekterna av en utökad aktiv kontrollverksamhet noga måste vägas mot kostnaderna härför. KF rekommenderar att dessa frågor ytterligare utreds.

Svenska försäkringsbolags riksförbund: Arbetsgruppen rekommenderar att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisorsområdet. Resurserna skall enligt förslaget inriktas på aktiv tillsyn. Riksförbundet vill återknyta till sitt förslag om obligatorisk anslutning till revisorsorganisation och anser det väsentligt att organisationernas resurser för internkontroll och tillsyn förstärks. Samspel med den tillsynsverksamhet som kommerskollegium utövar bör ske genom att kommerskollegium utövar tillsyn över organisationernas stadgar.

Svenska kommunförbundet: En utökning av resurserna för tillsynsverksamheten på revisorsområdet bör vara ett naturligt led i samhällets strävan att komma till rätta med de problem det här är fråga om.

Stockholms kommun (=kammarkontoret): Arbetsgruppen rekommenderar att kommerskollegium får en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisorsområdet. Denna tillsyn kan då endast omfatta av kommerskollegium auktoriserade eller godkända revisorer. Kammarkontoret anser att det allmännas resurser i stället bör koncentreras till granskning av de revisorer eller rådgivare som ej är underkastade kommerskollegiums tillsyn.

Svenska revisorsamfundet: Samfundet anser att man bör avvakta effekten av övriga föreslagna åtgärder, innan förstärkning av kommerskollegiets resurser genomföres. Såväl den nya aktiebolagslagen som kommerskollegiets i anslutning därtill utgivna anvisningar har varit i kraft så kort tid att någon större erfarenhet hittills inte vunnits av revisorernas anpassning till reglerna. SRS har kontinuerligt ökat sitt utbud av kurser för ledamöterna. Dessa kurser avser att omfatta alla led i revisorns verksamhet. SRS anser att – i stället för en utbyggd kontrollapparat hos tillsynsmyndigheten – utbildning och information i den egna organisationens regi är att föredra.

Samfundet avstyrker sålunda f. n. en utbyggnad av kommerskollegiets tillsynsresurser och anser att frågan bör anstå till dess erfarenhet vunnits av andra åtgärder.

Svenska sparbanksföreningen: Föreningen ställer sig något tveksam inför denna rekommendation med hänsyn till de kostnader för samhället som förslaget otvivelaktigt för med sig. Det kan också ifrågasättas om inte uppföljningen av revisorsstandarden och normbildningen på revisionsområdet kan och bör – liksom hittills – skötas genom revisorernas egna organisationer.

Sveriges advokatsamfund: Vad gäller rekommendationen att utöka resurserna för kommerskollegium har samfundet ingen erinran. Samfundet förutsätter då att tillsynsverksamheten fullgöres av personer som själva har erfarenhet som auktoriserade revisorer.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet har inte något emot att kommerskollegium får ökade resurser för att utöva tillsyn över revisorerna, förutsatt att ett behov av sådan övervakning dokumenteras. De exempel som anges i promemorians bil. 1 ger inte ensamma belägg för att sådant behov finns. Att kommerskollegium årligen handlägger ett 20-tal tillsynsärenden är inte mycket, i synnerhet som många av ärendena säges vara av ett begränsat allmänt intresse. Inte heller visar de redovisade fallen annat än i ett par fall på grövre fel av revisorer och endast något fall visar en systematisk brottslighet. Beträffande flera av fallen konstaterar kommerskollegium att ärendet avförs, antingen utan vidare eller med ett allmänt uttalande. Ibland säges direkt att det inte finns anledning till kritik mot vederbörande revisor. I några fall utdelas en varning. I endast ett fall upphävdes auktorisationen, i ett annat avslås en ansökan om auktori-

sation. – Vad kollegium här redovisat kan inte anses som allvarligt mot bakgrunden av den mycket stora arbetsvolym som årligen utföres av revisorerna i vårt land. Förbundet anser därför att det bör kunna räcka med en ganska måttlig utökning av kommerskollegiums resurser. Under inga omständigheter får resurserna användas för att vid en s. k. uppsökande tillsynsverksamhet skaffa upplysningar som revisorerna har om sina kundföretag.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Vi tillstyrker arbetsgruppens rekommendation att Kommerskollegium skall få en kraftig resursförstärkning för att utöva tillsynsverksamhet på revisorsområdet.

Vi vill emellertid betona, att förstärkningen skall utgöras av personal som är kompetent att utöva såväl tillsynsverksamhet som rådgivande och vägledande verksamhet. Vi finner det nämligen klart otillfredsställande att som hittills på konsultbasis anlita auktoriserade revisorer för tillsyn av de godkända revisorernas verksamhet.

7. Etiska regler

Justitekanslern: De två första av de tre etiska regler som arbetsgruppen rekommenderar kan anses skäligen okontroversiella.

Lämpligheten av normen "kringgående av lag" i den tredje etiska regeln måste starkt ifrågasättas. Jag är benägen att ansluta mig till den kritik som ledamoten Winberg anför i sin reservation (s. 63 f).

Riksåklagaren: När det gäller de etiska reglerna har jag inte någon erinran mot utformningen av de två första etikreglerna i avsnitt 3.7. Jag kan däremot inte ansluta mig till arbetsgruppens förslag vad gäller innehållet i den tredje etikregeln. Enligt min mening saknas anledning att särskilt utsäga att revisorer skall avhålla sig från att medverka i brottslig gärning. Vad som avses med uttrycket "kringgående av lag" har inte utvecklats på annat sätt än att regeln anges skola ta sikte på fall, som vid ett förnuftigt betraktelsesätt framstår som ett kringgående av lag. En regel med ett så diffust innehåll är inte ägnad att ge någon vägledning av betydelse för vare sig revisorernas eller tillsynsmyndighetens verksamhet.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Både när det gäller revisorns arbete som rådgivande sakkunnig och hans reviderande verksamhet är gränsdragningen mellan tillåtet–otillåtet och tillbörligt–otillbörligt svår. Samma problematik har länge diskuterats beträffande advokaters verksamhet. Mycket talar för att man i vart fall från åklagarsynpunkt skulle vara beredd att ansluta sig till den av arbetsgruppen föreslagna regeln att revisor skall avhålla sig från att medverka i handling som är lagstridig eller innebär uppenbart kringgående av lag. Den föreslagna lydelsen låter bestickande vid en första genomläsning. Vid ett närmare begrundande blir man emellertid betänksam. Det behövs självfallet inte någon särskild etisk regel just för revisorer om att dessa skall avhålla sig från att medverka i lagstridiga handlingar. Och vad innebär uppenbart kringgående av lag? Arbetsgruppens egna förklaringar i sammanhanget, såsom "att regeln endast tar sikte på uppenbara fall, dvs. fall som vid ett förnuftigt betraktelsesätt framstår som ett kringgående av lag" eller att "är saken tveksam, kan något särskilt krav inte ställas på revisorn" är inte ägnade att bringa klarhet i terminologin. Jag delar dessutom helt riksdagsledamoten Håkan Winbergs uppfattning att begreppet "kringgående av lag" saknar erforderlig precision. Kringgående av lag behöver språkligt sett inte innehålla någon motsats till att begå lagstridig handling. Man kan kringgå lag med lagstridig handling

och man kan kringgå lag utan att begå sådan handling. Kringgåendebegreppet har behandlats bl. a. av 1953 års skatteflyktskommitté, som i sitt slutbetänkande (SOU 1963: 52) avvisade tanken på att införa en generalklausul inom skattelagstiftningen. Senast har i SOU 1975: 77 frågan om kringgående och generalklausul inom skattelagstiftningen behandlats av en expertgrupp inom företagsskatteberedningen. En generalklausul av den typ som där föreslagits innebär ett stort mått av rättsosäkerhet för de skattskyldiga. Det blir svårare att förutse vad som skall beskattas. För egen del har jag i skilda sammanhang ställt mig avvisande till en generell skatteflyktsklausul av sådant innehåll. Enligt klara motivuttalanden till gällande rätt skall varje avtal och annan rättshandling tolkas efter den egentliga innebörden och inte efter den form i vilken avtalet eller rättshandlingen klätts. Det är enligt min mening ägnat att förvåna att man icke någon gång under behandlingen av alla dessa lagförslag och tydligen icke ens nu tagit upp förslag om att införa den formen av generalklausul att nämnda grundsats fastlägges genom lag. Även om alla är överens om att grundsatsen – ehuru oskriven – gäller, skulle rättsläget ändå vinna på att den kodifierades.

Skall en generalklausul av föreslaget innehåll om förbud för medverkan som innebär "kringgående av lag" likväl införas bör av de skäl som anförts i reservation av riksdagsledamoten Barbro Engman-Nordin i vart fall meningarna utgå om att förbudet icke utgör "hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt" och "ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen".

För den del av revisorsverksamheten som består i bokslutsarbete och upprättande av revisionsberättelse kunde man tänka sig att ställa bättre krav på materiell sanningsplikt genom att efter amerikansk förebild införa en skyldighet för revisor att i sin revisionsberättelse jämväl intyga att redovisningen enligt revisorns uppfattning ger en sann och rättvisande bild ("true and fair picture") av bolagets ställning. Det är också tydligare vad som avses med "en sann och rättvisande bild" jämfört med "kringgåendehandling".

I detta sammanhang förtjänar att framhållas att bättre upplysning om omfattningen av revisors faktiska medverkan framstår som önskvärd. Så är t. ex. fallet i fråga om uppgift i deklaration om medhjälp av revisor. Denna medverkan har ibland visat sig bestå i ett sammanställande – utan egen sakkunnig granskning av bakomliggande förhållanden – av ett begränsat material som klienten lämnat in. Samma har förhållandet ibland varit med bokföringshandlingar. Sådant material får ofta oförtjänt intryck av vederhäftighet genom revisorns underskrift eller stämpel. Har revisors medverkan i sådana sammanhang begränsats till att avse endast ett siffermässigt sammanställande av ett visst av klienten tillhandahållet material, borde revisorn åläggas att skriftligen ange i vilken omfattning hans sakkunskap tagits i anspråk, t. ex. genom ett tillägg att hans uppgift med ärendet endast bestått i en formell sammanställning utav visst av klienten tillhandahållet material. Skulle betänkligheter av praktiska skäl uppkomma mot detta förslag, skulle en sådan begränsad medverkan lätt kunna anges med någon generellt inskränkande formulering i stil med "endast teknisk medverkan".

Skulle man införa en etisk mera allmän regel bör en sådan i stället för att inriktas mot "kringgåendehandlingar" givas mera konkret förankring t. ex. genom att knyta an till en "etisk utvidgning" av dels "förberedelse" till brott, dels efterföljande delaktighet till brott. Förberedelse till alla brott

skulle etiskt kunna göras angripbar, även i de fall förberedelse icke är straffbar, liksom "medverkandeansvar" enligt 17 kap. 11 § brottsbalken etiskt kunde utvidgas.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: Rekommendationerna angående föreslagna etiska regler tillstyrkes. De två sista meningarna i tredje regeln har enligt min mening icke sin plats i revisionsföreningarnas regler om etik.

Länsåklagaren för speciella mål: Etikreglernas utformning och kompletteringutgör enligt min bedömning ett mycket väsentligt led i strävan att stärka revisorernas ställning. Jag kan emellertid inte helt acceptera arbetsgruppens rekommendationer för uppnående av detta syfte.

De etiska regler som skall vara bestämmande för revisors handlande skall ha sin grund i det mandat han fått. Bestämmelserna i 10 kap. 7 § aktiebolagslagen bör därvid vara normgivande. Dessa innebär – självfallet – att han skall vara kritisk mot sådana transaktioner som av honom bedömes strida mot lag – skattelag eller annan – eller mot god affärssed och att han i sitt arbete skall vägledas av hänsynen till aktieägares, anställdas, borgenärers och övriga intressenters tillbörliga intressen. De etiska reglerna skall således skapa lojalitet gentemot bolaget–företaget och därjämte en kritisk attityd mot den som svarar för företagets organisation och förvaltning av företagets angelägenheter samt den som handhar den löpande förvaltningen.

Jag kan således inte ansluta mig till arbetsgruppens skrivning överst på sid. 9. Detta av flera skäl. Ett ligger i vad jag redan anfört, nämligen att revisorns handlande skall bestämmas av mandatet. – Ett annat skäl är att tankarna bakom orden är mycket suddiga, vilket inte minst framgår av de påpekande reträtter arbetsgruppen gör i slutet av stycket. – Tillämpningen av dessa suddiga tankar skulle därjämte komma att ligga utanför offentlig kontroll – förvaltningsdomstols, allmän domstols etc. – Dessutom kan de skapa en lojalitetsklyvning av inte önskvärt slag.

De etiska grundreglerna är av sådan betydenhet att de bör införas i författning (lämpligen revisorsförordningen (SFS 1973: 221). I denna bör också anges att reglerna gäller även de revisorer som verkar utan auktorisation.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Beträffande utformningen av den tredje etiska regeln delar hovrätten den uppfattning som kommit till uttryck i Engman-Nordins reservation.

Kammarrätten i Stockholm: Vad slutligen gäller den etiska regel som mera uttryckligt anger vad som bör gälla för revisors verksamhet vid sidan av revisors uppdrag finner kammarrätten den föreslagna utformningen av en sådan regel inte helt tillfredsställande. I första meningen sägs bl. a. att revisor skall avhålla sig från att medverka i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag och i andra meningen sägs att detta dock inte skall utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Ibland kan måhända en upplysning om innehållet i gällande rätt utformas på ett sådant sätt så att man indirekt talar om hur en lag kan kringgås.

Bankinspektionen: Rekommendationen att revisorsorganisationerna kompletterar sina etiska regler i vissa avseenden synes ägnad att förstärka de kvalificerade revisorernas ställning och oberoende och bidra till att klarlägga deras skyldigheter i förhållande till de olika intressenterna i ett granskat företag.

Riksrevisionsverket: RRV ansluter sig till att de etiska reglerna kompletteras i enlighet med den tanke som redovisas i betänkandet, oberoende av

om revisorns ansvar preciseras till att även omfatta granskning av hur företaget fullgjort sina förpliktelser gentemot det allmänna.

Enligt RRVs bedömning bör den etiska regeln få en utformning som ansluter sig till vad reservanten Winberg föreslår, men med den ändringen att "grundad anledning" utbyts mot rimlig anledning. Därmed bortfaller också skrivningen i arbetsgruppens förslag att det ej heller medför skyldighet för revisorn att särskilt tillvarata myndigheters intressen, vilken skulle kunna missförstås och anses strida mot förarbetena till aktiebolagslagen och bokföringslagen.

Riksskatteverket: RSV delar arbetsgruppens uppfattning att det i en etisk regel bör slås fast att revisorn både i denna sin verksamhet och som konsult har plikter även mot det allmänna.

Beträffande den tredje av de etiska regler som arbetsgruppen rekommenderar ansluter sig RSV till vad ledamoten Winberg anför – i fråga om det olämpliga i att införa normen om "kringgående av lag" – i sin reservation.

RSV anser dock att en precisering av revisorns skyldigheter gentemot det allmänna borde ske även i lag eller förordning. Skatter och avgifter har i dag en sådan betydelse för företagens resultat och ekonomiska ställning att de med nödvändighet måste bli föremål för kontroll av företagets revisor. Det innebär inte att revisorn fungerar som "skattemyndigheternas förlängda arm". Beskattning och kontroll av skatter och avgifter är en uppgift för berörda myndigheter. Myndigheterna måste dock kunna förlita sig på att revisorn, när han upprättar en s. k. ren revisionsberättelse, vid sin granskning ej heller uppmärksammat några direkta skattemässiga felaktigheter.

1974 års bolagskommitté föreslår i sitt delbetänkande en generell skyldighet för företag, som har att upprätta årsredovisning, att anlita revisor. Därigenom aktualiseras enligt RSV ett behov att ersätta nuvarande revisorsförordning med en lag om revision och revisorer. I Norge, som har en sådan lag, kommer inom kort att tillsättas en utredning med direktiv att bl. a. utreda om revisorns ansvar gentemot det allmänna bör vidgas. Utredningen skall vidare utarbeta riktlinjer för vilka kontrollåtgärder revisorn bör vidta för att skydda det allmännas intresse. Det bör påpekas att i Norge är företagets revisor skyldig att underskriva ett s. k. alminnelig regnskapsskjema som skall bifogas deklarationen. Underskriften betyder inte endast att där angivna siffror överensstämmer med räkenskaperna utan även att revisorn vid sin granskning ej har funnit transaktioner, som innebär skatteundandragande.

En utredning med likartad inriktning som i Norge bör enligt RSV utföras.

Behovet av offentliga revisorer i företagen är bl. a. beroende på den skyldighet att tillvarata det allmännas intressen som åvilar den av bolagsstämman utsedde revisorn.

Kommerskollegium: De två första av de rekommenderade reglerna rör revisorns uppgifter som revisor i ett företag eller annan organisation och innebär en bestämning dels av intressentkretsen, dels av revisionsuppdragets omfattning och inriktning. Den första punkten ger uttryck för den allmänt rådande uppfattningen att revisorn vid fullgörande av sitt revisionsuppdrag har att beakta samtliga intressenters intressen och inte enbart intressena hos den eller dem som utsett honom. Den andra punkten ger närmast uttryck för en uppfattning om förvaltningsrevisionens innebörd i vissa avseenden.

Kollegiet kan i och för sig finna det berättigat att dessa båda frågor blir föremål för reglering, men detta synes i så fall närmast böra ske genom utveckling av bestämmelserna om revision i aktiebolagslagen och motsvarande författningar. Det måste dock sägas att det här – särskilt vad gäller förvaltningsrevisionens område – är fråga om mycket komplicerade och till stor del obearbetade frågor, varför ett grundligt utredningsarbete måste föregå sådana författningsändringar.

Vad gäller den tredje regeln, vilken främst tar sikte på revisorns rådgivnings/konsultroll, har den mer direkt etisk karaktär. Inte minst för omvärldens uppfattning om revisorsrollen borde det kunna ligga ett visst värde i att på detta sätt ange vissa restriktioner som gäller för revisorns rådgivnings/konsultfunktion. Regeln är av sådan karaktär att det enligt kollegiets mening förtjänar övervägas om den ej bör intagas i förordningen (SFS 1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer. Den närmare utformningen bör därvid bli föremål för ytterligare övervägande, varvid exempelvis kan ifrågasättas om de två sista meningarna fyller någon funktion. Det uttryckliga "kringgåendeförbudet" bör däremot icke undantagas. Erfarenheterna från de s. k. vinstbolagstransaktionerna talar i viss mån för att en sådan regel inte skulle upplevas som en så självklar norm att den skulle framstå som onödig.

Näringsfrihetsombudsmannen: Vad angår de etiska regler, som fastställts inom de olika revisorsorganisationerna, gäller att dessa regler på samma sätt som motsvarande regler för andra yrkeskategorier avser beteendet dels mot klienten/kunden och dels mot kollegor. Gällande etiska regler har vanligen sitt ursprung i annorlunda marknadsförhållanden än de som nu råder. När det gäller högutbildade yrkesutövare såsom exempelvis kvalificerade revisorer finns det anledning fråga sig om etiska regler av här avsett slag har någon nyttig funktion. Det torde vara obestridligt att en yrkesutövares beteende till den allt övervägande delen styrs av vederbörandes personliga moral och integritet snarare än av hans yrkesorganisation fastställda etiska regler. Den yrkesutövare vars personliga moral ej hindrar honom att medverka i brottslig företagsamhet påverkas sannolikt inte av aldrig så stränga etiska regler för yrkeskollektivet som sådant. Med hänsyn härtill vill NO ifrågasätta nyttan och lämpligheten med det rekommenderade tillägget till etiska regler för revisorer. För övrigt delar NO de synpunkter som i detta sammanhang reservationsvis framförts av Engman-Nordin och Winberg.

Statens industriverk: I fråga om den tredje etikregeln ansluter sig verket till de reservationer som styrgruppens ledamöter har avgett. Vidare anser industriverket att sagda etiska regel bör ändras på ytterligare en punkt. Arbetsgruppens skrivning att "Revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling" . . . kan enligt verket uppfattas som vilseledande och alltför vag. Verket anser att följande formulering är den naturliga. "Revisor skall inte genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling . . . ."

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen anser liksom styrgruppens ledamot Barbro Engman-Nordin, att de två sista meningarna i den tredje etiska regeln skall utgå ur arbetsgruppens förslag.

Lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi: LSMS biträder ledamoten Engman-Nordins reservation gällande den föreslagna tredje etikregelns två sista meningar. Ett iakttagande av myndigheternas intressen innebär ofta att övriga intressenters rätt tillvaratas på ett för dem, i vart fall på längre sikt, positivt sätt.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen instämmer helt i förslagen enligt de två första punkterna, vilka innebär ett konstaterande att revisorn har plikter även mot allmänheten och det allmänna samt att han inom ramen för sitt revisorsuppdrag skall verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt, tar hänsyn till aktieägare, borgenärer, anställda och övriga intressenter samt även i övrigt iakttar god affärssed.

När det gäller utformningen av den tredje etiska regeln ansluter sig länsstyrelsen till vad reservanten Håkan Winberg anfört. Begreppet "handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag" är alltför vagt. Arbetsgruppen har anfört att regeln endast tar sikte på uppenbara fall, dvs. fall som vid ett förnuftigt betraktelsesätt framstår som ett kringgående av lag.

Uttrycket "förnuftigt betraktelsesätt" har säkerligen olika innebörd för olika människor, vilket i sin tur bidrar till att i än högre grad göra innebörden av regeln oklar. Reservanten Winberg har föreslagit en annan lydelse av den tredje etiska regeln. Länsstyrelsen ansluter sig till detta förslag.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Etiska regler för revisorer bör i lämplig form intagas i revisorsförordningen.

FAR: FARs gällande regler för god revisorssed har den 21 februari 1977 fastställts av föreningsstämman, som det tillkommer att besluta om ändringar i dem. Föreningens styrelse, som har att avge yttranden i av myndigheter remitterade ärenden, kan sålunda ej på egen hand genomföra ändringar i reglerna. Innebörden av arbetsgruppens förslag är i många avseenden självklarheter. Styrelsen avser emellertid att för beslut vid föreningens årsstämma framlägga förslag om kompletteringar av reglerna enligt följande:

Första avsnittet i arbetsgruppens rekommendation. Styrelsen är beredd att föreslå årsstämman att som ett förtydligande till redan gällande praxis i reglerna införa en anvisning med en innebörd i huvudsak motsvarande arbetsgruppens förslag.

Andra avsnittet i arbetsgruppens rekommendation. Omfattningen av revisorns granskning bestämmes av god revisionssed enligt aktiebolagslagen och FARs regler för god revisorssed. Arbetsgruppens förslag berör främst omfattningen av god revisionssed. Styrelsen är likväl beredd att föreslå årsstämman att till förtydligande av reglerna införa en anvisning motsvarande arbetsgruppens förslag, dock så utformad att erforderlig hänsyn tages till de tekniska möjligheterna för revisorn att observera företagets aktiviteter i berörda avseenden.

Tredje avsnittet i arbetsgruppens rekommendation. Revisorn är liksom andra svenska medborgare redan skyldig att följa existerande lagar och förordningar. Enligt FARs uppfattning erfordras sålunda ej någon särskild föreskrift av den i tredje avsnittet föreslagna arten.

Styrelsen vill likväl inte helt avvisa tanken att det ur allmän synvinkel kan finnas behov av ett uttalande beträffande lagstridiga eller eljest icke godtagbara handlingar. Användande av begreppet "kringgående av lag" avvisas dock, då det är oklart och skulle kunna leda till olyckliga skönsmässiga bedömningar och det täcker måhända ej heller alla fall som avses. Styrelsen är beredd att föranstalta om en utredning om den närmare utformningen av ett tillägg. Skulle därvid ytterligare föreskrifter visa sig önskvärda är styrelsen beredd att föreslå FARs årsstämma erforderlig komplettering av reglerna. Vid utformningen bör prövas frågan om anknytningen till det nyligen framtagna förslaget om allmän skatteflyktsklausul, vilket FAR tillstyrkt.

Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer: Föreningen har inte något att invända mot de två första förslagen till komplettering av de etiska reglerna. Arbetsgruppen har föreslagit en tredje regel. – – – Föreningen är tveksam till förslaget i denna del. Uttrycket "handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag" är svårtolkat. Hänvisningen till vad "som vid ett förnuftigt betraktelsesätt framstår som ett kringgående av lag", bidrar inte till klarhet. Ledamöterna Engman-Nordin och Winberg har var för sig framfört reservationer mot arbetsgruppens förslag. Föreningen vill mot bakgrund härav rekommendera en omformulering av det tredje förslaget till komplettering av de etiska reglerna.

Institutet för intern revision: Institutet för intern revision som representerar flertalet av Sveriges internrevisionschefer är anslutet till The Institute of Internal Auditors, Inc, en internationell organisation med huvudkontor i USA. Det internationella institutet har nyligen utfärdat "standards for professional practice of internal auditing". En översättning och en försvenskning av dessa standards är under utarbetande. Institutet kommer i detta arbete att beakta den rekommendation, som arbetsgruppen gjort till komplettering av etiska regler.

Enligt institutets uppfattning bör tolkningen av begreppen god revisors- och revisionssed hänskjutas till ett från revisorsorganisationerna fristående organ. Detta kan utformas i likhet med Bokföringsnämnden där berörda intressentgrupper är representerade.

LRF: Vad avser de etiska reglerna är LRF i grunden positivt men anser betr. ev. komplettering att arbetsgruppens formulering är alltför omständlig och svårtolkad. LRF ansluter sig därför till det ändringsförslag som framförts av reservanten Håkan Winberg betr. den tredje etikregeln i avsnitt 3.7.

Till revisorns skyldigheter hör att upplysa om gällande rätt inom revisorns kompetensområde, såväl civil- som skatterättsligt. LRF instämmer med arbetsgruppen i att revisorerna inte bör verka som "förlängd arm" för exempelvis skattemyndigheterna. Motsvarande bör gälla andra brottmålsfrågor såsom valutabrott och försäkringsbedrägerier.

LO: LO menar i enlighet med reservationen från Engman-Nordin, att den föreslagna tredje etiska regeln måste modifieras. Att koppla kravet på att revisor skall avhålla sig ifrån att medverka i lagstridig handling eller handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag med att detta inte skall utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt är att ta udden av hela regeln. De två sista meningarna i den tredje etiska regeln bör därför utgå. Därutöver ifrågasätter LO om inte även första meningen bör ändras så att uttrycken "uppenbarligen innebär kringgående av lag" utbyts mot "kan innebära kringgående av lag".

SACO/SR (=Civilekonomernas riksförbund): De två första kompletteringarna är befogade. Här efterlyses dock en närmare precisering av vilka lagar som åsyftas. För att regelkompletteringen skall kunna uppfyllas av revisorerna förutsättes att de lagar som åsyftas är bokföringslagen, aktiebolagslagen samt skattelagstiftningen. Den senare i den utsträckning som krävs för att granskningen enligt aktiebolagslagen skall kunna utföras. Detta innebär att skattelagarna efterlevs i den omfattning som krävs för att bolagens skattesituation ej skall var missvisande på ett materiellt sätt.

Stycke tre verkar däremot otydligare formulerat för att kunna tjäna som rättesnöre för den enskilde revisorn. Att revisorn ej skall medverka i lagstridig handling vad avser de ovannämnda lagarna är självklart. Är det detta som åsyftas förefaller det som om rekommendation två bland de

etiska reglerna redan inbegriper detta. Om det ändå finns skäl att trycka ytterligare på vad revisorn skall eller inte skall göra kan vi inse behovet av en skrivning i linje med det tredje förslaget.

KF: KF konstaterar att de kompletteringar av revisorsorganisationernas etiska regler som föreslås av arbetsgruppen redan nu torde var självklara sanningar för de revisorer som tillhör dylika organisationer, och KF överlåter åt organisationerna att själva ta ställning till arbetsgruppens rekommendationer härvidlag. Utifrån sin speciella ställning som ekonomisk förening och med tanke på att revisionsplikt enligt bolagskommitténs förslag kan komma att införas beträffande även andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar skulle KF vilja modifiera den föreslagna andra etikregeln, vari det talas om att revisorerna skall ta hänsyn till "aktieägare, borgenärer, anställda och övriga intressenter". Regeln synes något ensidigt inrikta sig på revision av aktiebolag. KF föreslår att ordet "aktieägare" utbytes mot "ägare".

Sammanfattningsvis får KF således uttrycka sympati för de principer, varpå de föreslagna etikreglerna bygger.

Svenska bankföreningen: Vad angår de av arbetsgruppen rekommenderade etiska reglerna för revisorer är bankföreningen tveksam om dessa regler kan ge revisorerna erforderlig ledning utan ytterligare precisering av regeltexten och framförallt av kommentarerna till denna.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen: Enligt SBEFs uppfattning bör uttrycket "kringgående av lag" ej komma till användning. Det kan ifrågasättas om detta eller annan motsvarighet överhuvudtaget bör finnas. Uttrycket rymmer nämligen i sig alltför många tolkningsproblem och kommer oundvikligen att leda till mycket delikata diskussioner mellan klient och revisor. Man kan därför befara att rekommendationen inte kommer att gå en för alla revisorer konsekvent och avsedd tillämpning.

Svenska försäkringsbolags riksförbund: Arbetsgruppen rekommenderar en komplettering av revisorsorganisationernas etiska regler. Riksförbundet vill framhålla att genomslagskraften av etiska normer blir större om obligatorisk anslutning till organisationerna föreligger.

Svenska handelskammarförbundet och *Sveriges industriförbund:* Förbunden vill framhålla dels att de etiska regler, som antagits av de kvalificerade revisorernas organisationer, är föremål för en kontinuerlig översyn från dessa organisationers sida, dels att arbetsgruppens förslag beträffande reglernas utformning synes alltför vagt för att ge revisorerna erforderlig ledning. Beträffande utformningen av reglerna vill förbunden även instämma i vad ledamoten Winberg anfört i reservation.

Stockholms kommun (=kammarkontoret): Kammarkontoret, som anser att det bör ankomma på berörda revisorsorganisationer att själva svara för utformningen av sina yrkesetiska regler, har icke funnit anledning att beröra arbetsgruppens rekommendationer härvidlag.

Svenska revisorsamfundet: Vad gäller det första förslaget under denna punkt anser samfundet, att det är obehövligt, då en sådan rekommendation redan ingår i de etiska regler samfundet har antagit. I § 1 av dessa regler sägs, att "det åligger ledamot att efter bästa förmåga tillvarata sina uppdragsgivares och andra målgruppers intressen inom ramen för vad lag och god revisorssed bjuder". Uttrycket "andra målgruppers intressen" omfattar bl. a. de målgrupper arbetsgruppen föreslår böra explicit anges.

Beträffande förslaget i det andra stycket anser samfundet det mindre lämpligt att i de etiska reglerna använda uttrycket "verka för". Uttrycket kan missförstås och leda till att revisorns verksamhet går utöver vad

aktiebolagslagen medger. Revisorsfunktionen får inte innebära en aktiv styrningsroll i det reviderade företaget.

Samfundet anser, att behov inte föreligger att komplettera de etiska reglerna i de avseenden som arbetsgruppen förespråkar i de två första styckena. Emellertid motsätter vi oss inte att vidta en komplettering, därest en uttryckligare skrivning anses erforderlig. Den närmare utformningen av tillägg till de antagna etiska reglerna bör dock ankomma på revisorsorganisationerna själva efter sedvanlig behandling inom resp. organisation.

Det kan i detta sammanhang framhållas att Registrerte Revisorers Forening, Danmark, Tillintarkastajayhdistys HTM-Revisorsföreningen GRM, Finland, Foreningen af Registrerede Revisorer, Norge, och Svenska Revisorsamfundet SRS utarbetat identiska etiska regler, som antagits eller under 1979 väntas bli antagna av respektive förenings årsstämma. Reglerna som i sak inte skiljer sig från samfundets nu gällande regler torde komma att föreläggas SRS' årsstämma i juni 1979.

Vad därefter gäller förslaget i sista stycket anser samfundet, att detta skall utgå ur rekommendationerna. Det som föreslås innebär i många avseenden självklarheter. Vidare är innebörden av uttrycket "kringgående av lag" oklar och kan ge upphov till skönsmässiga bedömningar. Vi vill i sammanhanget erinra om svårigheterna att konstruera en allmän skatteflyktsklausul som ger klara regler för tillämpningen och därmed tillfredsställer rimliga rättssäkerhetskrav. Arbetsgruppens rekommendation innehåller svävande formuleringar, som inte ger stöd för revisorerna i deras handlande.

Vi anser, att SRS som organisation för de godkända revisorerna bör ha det förtroendet att vi själva skall få formulera etiska regler för våra ledamöter, i synnerhet som i sak inga väsentliga meningsmotsättningar föreligger gentemot arbetsgruppens förslag.

Avslutningsvis vill samfundet uttrycka angelägenheten av att de etiska regler som uppställts som normgivande för revisorer anslutna till Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS, uppfattas som vägledande även för övriga revisorer.

Svenska sparbanksföreningen: Arbetsgruppen åberopar vissa uttalanden i lagförarbeten som stöd för att allmänheten och det allmänna skall anses ingå i den krets av personer, vars intressen en revisor bör beakta i sin granskningsverksamhet. Vilken uppfattning man än må ha om lagstiftning genom förarbeten, delar föreningen arbetsgruppens mening om att revisor har vissa plikter mot allmänheten och det allmänna. En etikregel av det innehållet kan därför tillstyrkas.

Också en etikregel av innebörd, att revisor – inom ramen för sitt revisionsuppdrag – skall verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt, tar hänsyn till aktieägare, borgenärer, anställda och övriga intressenter samt även i övrigt iakttar god affärssed, kan tillstyrkas från föreningens sida. En sådan etikregel är för övrigt mycket väl genomförbar utan att man ändrar på gällande tystnadspliktsbestämmelser.

Vad slutligen angår den etikregeln, att revisor skall avhålla sig från att genom rådgivning eller annat aktivt arbete medverka i lagstridig handling eller i handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag eller medverka i förberedelser till sådana handlingar, delar föreningen tillfullo reservanten Winbergs mening. Till detta kan läggas att det ofta är mycket svårt för de mest erfarna jurister att avgöra om en handling innebär kringgående av lag. Det förefaller då inte rimligt att antaga att revisorer, utan erfarenhet

av lagtillämpning och lagtolkning, skall besitta den erforderliga klarsynen. Vad som i affärsförhållanden kan synas högst oförnuftigt vid genomförandet av en transaktion kan i ett senare skede framstå som högsta visdom och vice versa. Begränsningen till uppenbara fall motiverar därför inte införandet av en etikregel av föreslaget innehåll. En etikregel med den lydelse som Winberg formulerat kan dock tillstyrkas av föreningen.

Sveriges ackordscentral: Ackordscentralen anser att reservanten Engman-Nordin anfört tungt vägande skäl för sitt förslag till utformning av den s. k. tredje etikregeln och vill därför biträda hennes förslag.

Sveriges advokatsamfund: Advokatsamfundet har under hösten 1978 tillsatt en kommitté med uppgift att företa en översyn av vägledande regler om god advokatsed samt att överväga införandet av en etisk generalklausul i dessa regler. Med hänsyn till att denna kommitté ännu inte slutfört sitt arbete, avstår samfundet från att yttra sig om rekommendationen till revisorsorganisationerna att komplettera sina etiska regler.

Sveriges aktiesparares riksförbund: Vad gäller de etiska reglerna kan Aktiespararna endast konstatera, att revisorerna i de börsnoterade företagen regelmässigt tillser att bolagen iakttar Aktiebolagslagens och bolagsordningens bestämmelser. Särskilt viktigt är naturligtvis att revisor övervakar frågor som gäller skyddet för bolagens borgenärer, de anställda och den aktiesparande allmänheten. Detsamma gäller i fråga om de bestämmelser i lagen som avser skydd för enskilda aktieägare samt det allmännas intressen. Några undantag från denna praxis har enligt vad Aktiespararna har sig bekant icke inträffat, varför någon förändring av skärpande slag icke torde erfordras beträffande genomförandet av revisionen i de börsnoterade företagen.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet är tveksamt till tanken att revisorsorganisationer skulle ändra sina etiska regler på rekommendation av en offentlig utredning, men detta får naturligtvis organisationerna själva ta ställning till. Förbundet menar nämligen att de etiska reglerna främst skall beröra förhållandet till klientföretaget och till kollegerna. Arbetsgruppen vill i stället starkt understryka det ansvar revisorn kan ha mot andra än klienten och dessutom vidare utbygga detta. Om förslaget i den delen genomföres försätter det lätt revisorn i en intressekonflikt som han inte kan klara. Att revisorn på något mera påtagligt sätt skall verka för avbalanseringar mot t. ex. borgenärer och anställda är väl heller knappast förenligt med hans roll som granskare. Han skulle tvingas granska åtgärder som han själv medverkat till.

Vad slutligen gäller den föreslagna erinran om att revisorn inte skall medverka i lagstridiga handlingar, kringgående av lag, förberedelser etc. kan Förbundet ej avhålla sig från att beteckna texten som nonsens. Naturligtvis begriper en revisor att han inte skall medverka i lagstridiga handlingar eller i förberedelser till sådana. Men hur skall revisorn bättre än en åklagare, advokat eller domare i förväg kunna veta om ett rekommenderat förfaringssätt "uppenbarligen" innebär kringgående av lag eller blott är en konsekvens av "upplysningar om gällande rätt"? Och vad innebär uttalandet att revisorn inte är skyldig att "särskilt" tillvarata myndigheternas intressen? Är han skyldig att till någon del tillvarata dessa intressen och i så fall till vilken del?

Det enklaste och bästa är att revisorsorganisationerna själva utvecklar sina etiska regler på det sätt de finner för gott. Vad arbetsgruppen rekommenderar är alltför allmänt – alltför oklart – för att accepteras. Det skulle vålla mer skada än nytta.

Sveriges grossistförbund: Vi finner det i detta sammanhang angeläget framhålla, att revisorn skall företräda alla borgenärer och övriga intressentgrupper gentemot företagen på lika villkor. Olika lagar får inte ges en sådan utformning, att revisorerna kan misstänkas för att tillvarata vissa intressentgruppers intressen mer än andras. Vi finner det angeläget framhålla detta, eftersom arbetsgruppen på sid. 9 i promemorian bl. a. säger, att revisor har plikter "även mot allmänheten och det allmänna". Enligt vår mening tillhör båda dessa grupper ett företags normala intressesfär och vi finner det inte motiverat, att revisorsorganisationerna skall komplettera sina etiska regler med särskild markering för just dessa grupper.

Knappast något företag torde kunna drivas utan varu(tjänste-)krediter och vi vill i sammanhanget påpeka att det allmänna genom olika lagstiftningsåtgärder sökt skydda sina intressen på ett sätt som medfört, att övriga fordringsägare därigenom kommit i ett oförmånligt läge när ett företag kommer på obestånd. Exempel härpå är den nyligen genomförda lagen om betalningssäkring. Vi finner det därför inte motiverat, att för revisorerna särskilt påpeka, att de skall företräda det allmänna på andra villkor än övriga fordringsägare.

SHIO-Familjeföretagen och *Sveriges köpmannaförbund:* Utan att närmare gå in på dessa förslag vill organisationerna framföra som sin åsikt att det är revisorsorganisationerna själva som har att utforma de etiska reglerna för sina medlemmar.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Vad avser arbetsgruppens rekommendation, att revisorsorganisationerna skall komplettera sina etiska regler, delar vi inte denna uppfattning.

Den första kompletteringen bekräftar i stort sett endast vad som gäller redan idag.

Den andra kompletteringen är enligt vårt förmenande alltför vidsträckt. Det är omöjligt för en revisor att verka för att det reviderade företaget handlar lagenligt. En revisor kan omöjligt känna till alla lagar och förordningar, som berör en företagare. Begreppet lagenligt måste begränsas och preciseras.

Vad slutligen avser den tredje kompletteringen finner vi den kränkande och inte värd att kommentera.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund: Såsom även reservationsvis framkommit kan betänkligheter riktas mot den rekommenderade utformningen av en kompletterande tredje etisk regel. Att revisorn skall avhålla sig från "handling som uppenbarligen innebär kringgående av lag" betyder, att inga krav ställs på revisorn, om saken är tveksam. En regel av den innebörden kan motverka sitt eget syfte.

Den tredje etiska regeln avslutas med texten att vad därförut sagts "skall icke utgöra hinder för revisor att lämna upplysning om innehållet i gällande rätt. Det medför ej heller skyldighet för denne att särskilt tillvarata myndigheternas intressen". Vad här utsagts måste anses självklart och kan icke behöva ingå i en etisk regel. Den sist anförda satsen kan fastmer tolkas som ett alibi för revisorn att helt nonchalera samhällsintresset.

Aktiebolagslagen

– förstärkt skydd för det bundna kapitalet, m. m.

BRÅ PM 1979: 5

Förord

Brottsförebyggande rådet (BRÅ) har av regeringen i december 1977 fått i uppdrag att göra en översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Rådet har i enlighet med uppdraget för översynsarbetet bildat en styrgrupp och tre arbetsgrupper. Under arbetets gång har en särskild arbetsgrupp upprättats med uppgift att pröva möjligheterna att lagstiftningsvägen förebygga missbruk av aktiebolagsformen.

Styrgruppen består av rikspolischefen Holger Romander, ordförande, riksdagsledamoten Barbro Engman-Nordin, rättschefen Per Jermsten, riksdagsledamoten Stig Josefson, riksdagsledamoten Hans Pettersson i Helsingborg, avdelningschefen Kurt Sjöström, kanslichefen Karin Westerberg och riksdagsledamoten Håkan Winberg. Gruppens sekreterare är bitr. skattedirektören Johan Hirschfeldt.

Den särskilda arbetsgruppen har bestått av departementsrådet Bo Svensson, ordförande, auktoriserade revisorn Bengt Bångstad, hovrättsassessorn Jan Bökmark, länsrådet Anders Thornell och juris doktorn Dag Victor. Gruppens sekreterare har varit hovrättsfiskalen Britt Björneke.

Arbetsgruppen har i denna promemoria utarbetat vissa förslag till förstärkt skydd för aktiebolagets bundna kapital, m. m. På en punkt har ledamoten Bångstad avgett reservation. Styrgruppen har anslutit sig till arbetsgruppens förslag. Reservation har dock avgetts av ledamoten Winberg med instämmande i viss del av ledamoten Josefson.

Stockholm i februari 1979

Innehåll

Sammanfattning ....
Författningsförslag ....
1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385) ....
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1973: 303) om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag ....
3 Förslag till förordning om ändring i aktiebolagsförordningen (1975: 1387) ....
1 Inledning ....
2 Huvuddragen i gällande rätt ....
3 Patentverkets bolagsbyrå ....
4 Vissa statistiska uppgifter ....
5 Missbruk av aktiebolagsformen ....
6 Utredningar ....
6.1 Översynen av konkursförfarandet ....
6.2 Statskontoret ....
6.2.1 Samordning av data om företag och organisationer ....
6.2.2 Patentverkets bolagsbyrå (Bo 10) ....
7 Allmänna överväganden ....
8 Likvidation ....
8.1 Nuvarande ordning ....
8.2 Överväganden ....
9 Kvalificerad revisor m. m. ....
9.1 Nuvarande ordning ....
9.2 BRÅ PM (1978: 2) Revisors verksamhet ....
9.3 Överväganden ....
9.3.1 Kvalificerad revisor ....
9.3.2 Revisors skyldighet vid kapitalbrist ....
10 Byte av firma och säte ....
10.1 Nuvarande ordning ....
10.2 Överväganden ....
11 Byte av styrelse ....
11.1 Inledning ....
11.2 Överväganden ....
12 Låneförbudet ....
12.1 Nuvarande ordning ....
12.2 Överväganden ....
13 Vilande bolag och skrivbordsbolag ....
13.1 Nuvarande förhållanden ....
13.2 Överväganden ....
14 Aktiebolagsregistret ....
Bilagor ....
9.1 Reservation inom arbetsgruppen ....
9.2 Reservation inom styrgruppen ....

Sammanfattning

Under senare år har det kommit en ström av rapporter om att aktiebolag används för ekonomisk brottslighet. Inom brottsförebyggande rådet har inom ramen för den översyn av lagstiftning mot ekonomisk brottslighet som f. n. företas av rådet, upprättats en särskild arbetsgrupp med uppgift att pröva möjligheterna att lagstiftningsvägen förebygga missbruk av aktiebolagsformen.

Utmärkande för aktiebolagsformen är att aktieägarna inte står något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. Som säkerhet för borgenärernas fordringar skall i stället finnas ett kapital som är bundet till bolaget. Detta kapital utgörs främst av aktiekapitalet. Till det bundna egna kapitalet räknas emellertid också reservfond och uppskrivningsfond.

Om bolagets verksamhet går med förlust kan det komma till uttryck i bokföringen genom att värdet på bolagets tillgångar – t. ex. kundfordringar – sjunker och/eller att bolagets skulder – t. ex. till bolagets leverantörer – ökar. Som en effekt härav minskar täckningen för det egna kapitalet. Om den förlustbringande verksamheten fortgår tillräckligt länge, blir skillnaden mellan tillgångar och skulder mindre än det registrerade aktiekapitalet. Aktiekapitelet har med andra ord helt eller delvis gått förlorat. När aktiekapitalet har gått förlorat till mer än två tredjedelar, inträder likvidationsplikt för bolaget. Lagstiftarens tanke därmed torde vara att förlustbringande verksamheter skall stoppas medan tillgångarna ännu räcker till betalning av skulderna och dessutom till betalning av likvidationsförfarandet.

De s. k. fattigkonkurserna, dvs. konkurser där tillgångarna inte förslår till betalning av likvidationsförfarandet, utgör merparten av samtliga företagskonkurser. Det torde innebära att många bolag fortsätter sin förlustbringande verksamhet i strid mot likvidationsbestämmelserna i aktiebolagslagen ända till dess det inte längre finns tillgångar kvar att betala ett ordinärt konkursförfarande. Det är med till visshet gränsande sannolikhet ett mycket stort antal fattigkonkurser som innefattar gäldenärsbrottslighet.

Med hänsyn härtill föreslår arbetsgruppen en skärpning av bestämmelserna om likvidation och en skärpt kontroll av företag i riskzonen, t. ex. företag där aktiekapitalet delvis har gått förlorat men likvidationsplikt ännu inte inträtt.

Arbetsgruppen föreslår också åtgärder mot sådana manipulationer inför en förestående likvidation eller konkurs som innefattar byte av firma, säte och styrelse i syfte att vilseleda borgenärer och andra intressenter i bolaget och försvåra myndigheternas kontroll.

Arbetsgruppen aktualiserar också frågan om återbetalning av lån till aktieägare m. fl. som lämnats innan förbudet för bolag att lämna sådana lån trätt i kraft samt föreslår åtgärder i syfte att påskynda avvecklingen av vilande bolag och skrivbordsbolag för att på detta och andra angivna sätt effektivisera aktiebolagsregistret.

Förslagen innebär bl. a.

– att bestämmelserna om likvidation när aktiekapitalet helt eller delvis gått förlorat skärps. Dels förordas en återgång till i huvudsak den ordning som gällde till utgången av år 1976, nämligen att bolag som förlorat mer än två tredjedelar av sitt aktiekapital inom viss tid måste förete full täckning av aktiekapitalet för att bolaget skall undgå skyldighet att träda i likvidation. Dels föreslås att bolag inte får driva verksamhet under längre tid utan att ha två tredjedelar av aktiekapitalet täckt

- att revisor skall ha skyldighet att ansöka om likvidation när bristen i aktiekapitalet inte täcks och bolagsstämman inte beslutar om likvidation
- att kvalificerad revisor skall finnas i bolag som inte har full täckning för bolagets registrerade aktiekapital
- att patentverket skall pröva om det finns skäl till ändring av bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte. En förutsättning för sådan ändring är vidare att bolaget i registreringsärendet kan förete intyg av kvalificerad revisor som utvisar att full täckning finns för aktiekapitalet och att någon allvarlig betalningsanmärkning inte under det närmast föregående året har riktats mot bolaget
- att aktiebolag varje år i samband med att det skickar in årsredovisning till patentverket skall bifoga en aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter m. fl.
- att det i övergångsbestämmelserna till 1973 års lagstiftning om förbud mot lån till aktieägare m. fl. föreskrivs att lån av detta slag som lämnats innan förbudet trätt i kraft, vid utgången av år 1981 skall vara återbetalda till bolaget, åtminstone till den del som behövs för att bolagets registrerade aktiekapital skall vara täckt
- att aktiebolag årligen skall erlägga en "registerhållningsavgift". Avgiften syftar till att påskynda avvecklingen av vilande bolag och skrivbordsbolag och finansiera en upprustning av aktiebolagsregistret.

Författningsförslag

1 Förslag till

Lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385)

Härigenom förordnas i fråga om aktiebolagslagen (1975: 1385)

dels att 8 kap. 15 §, 10 kap. 3 och 6 §§, 13 kap. 2 och 17 §§ samt 19 kap. 2 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas två nya paragrafer, 13 kap. 2 a och 16 kap. 3, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

8 kap.

15 §

För registrering skall bolaget anmäla vem som utsetts till styrelseledamot, verkställande direktör och suppleant samt till firmatecknare ävensom deras postadress och personnummer. För registrering skall även anmälas av vilka och hur bolagets firma tecknas.

Anmälan göres första gången när bolaget enligt 2 kap. 9 § anmäles för registrering och därefter genast efter det att ändring inträffat i förhållande som anmälts eller skall anmälas för registrering enligt första stycket. Rätt att göra anmälan tillkommer även den som anmälningen gäller.

Ändras bolagets postadress, skall bolaget genast anmäla det för registrering.

Senast en månad efter ordinarie bolagsstämma skall bolaget till registreringsmyndigheten insända en aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter, verkställande direktör, suppleanter och firmatecknare med uppgift om deras postadresser och personnummer.

10 kap.

3 §

Uppgår bolagets bundna egna kapital till minst en miljon kronor, skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor.

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på fondbörs eller på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om visst bolag, beträffande vilket de i andra stycket 1 eller 2 angivna omstän-

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

digheterna föreligger, förordna att bolaget får utse viss godkänd revisor i stället för auktoriserad revisor. Sådant beslut är giltigt i högst fem år.

Vad i andra och tredje styckena föreskrives gäller även för moderbolag i en koncern om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i andra stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal överstigit 200.

I annat bolag än som avses i första, andra och fjärde styckena skall auktoriserad revisor eller godkänd revisor utses, om ägare till en tiondel av samtliga aktier begär det vid bolagsstämma, där revisorsval skall ske.

I bolag där enligt senast fastställda balansräkning full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor.

10 kap.

6 §

På anmälan skall länsstyrelsen förordna behörig revisor

1. när auktoriserad revisor eller godkänd revisor ej är utsedd enligt 3 § första–fjärde styckena.

1. när auktoriserad revisor eller godkänd revisor ej är utsedd enligt 3 § första–fjärde *eller sjätte* styckena.

2. när revisor är obehörig enligt 2 § första stycket eller 4 § första eller andra stycket, eller

3. när bestämmelse i bolagsordningen om antalet revisorer eller om revisors behörighet åsidosatts.

Anmälan enligt första stycket kan göras av envar. Styrelsen är skyldig göra anmälan, om ej rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

Har bolagsstämman underlåtit att på begäran enligt 3 § femte stycket utse auktoriserad eller godkänd revisor och aktieägare inom en månad från stämman gör framställning till länsstyrelsen, skall denna förordna sådan revisor.

Förordnande enligt denna paragraf skall meddelas efter bolagets hörande och avse tid till dess annan revisor blivit i föreskriven ordning utsedd. Vid förordnande enligt första stycket 2 skall länsstyrelsen entlediga den obehörige revisorn.

13 kap.

2 §

Finner styrelsen vid upprättande av balansräkning eller eljest, att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämma hänskjuta

Det åligger styrelsen att oförd röjligen upprätta särskild balansräkning när helst anledning förekommer till antagande, att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
fråga om bolaget skall träda i likvidation. *Fastställes* ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning som utvisar att *det egna kapitalet uppgår till hälften av* det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försättes i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör *revisor* eller aktieägare.	*Visar balansräkningen att så är fallet*, skall styrelsen snarast möjligt till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation. *Godkännes* ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning som utvisar att *full täckning finns för* det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen *eller revisor*, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försättes i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör eller aktieägare.
Göres ansökan enligt första stycket, förordnar rätten att bolaget skall träda i likvidation, om ej under ärendets handläggning i tingsrätten styrkes att balansräkning utvisande att *bolagets eget kapital uppgår till hälften av* det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.	Göres ansökan enligt första stycket, förordnar rätten att bolaget skall träda i likvidation, om ej under ärendets handläggning i tingsrätten styrkes att balansräkning utvisande att *full täckning finns för* det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

Vid beräkning av det egna kapitalets storlek tillägges inom linjen en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag, för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar, som undergår fortlöpande värdeminskning, gäller dock att de upptages till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom erhålles ett högre värde.

Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket *andra* meningen, med vetskap härom deltager i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. Ansvarighet varom nu är fråga gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller balansräkning utvisande att	Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som, när likvidationsplikt föreligger enligt första stycket *tredje* meningen, med vetskap härom deltager i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. Ansvarighet varom nu är fråga gäller dock ej för förbindelser som uppkommer sedan likvidationsfrågan hänskjutits till rättens prövning eller balansräkning utvisande att

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
bolagets eget kapital uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.	*full täckning finns för det registrerade aktiekapitalet* blivit granskad av revisorerna och godkänd av bolagsstämma.

13 kap.

2 a §

Om bolagsstämman för andra räkenskapsåret i följd fastställer en balansräkning som utvisar att bolagets eget kapital understiger två tredjedelar av det registrerade aktiekapitalet, skall den samtidigt pröva frågan om bolaget skall träda i likvidation. Bestämmelserna i 2 § första stycket tredje och fjärde meningarna samt andra–fjärde styckena har motsvarande tillämpning.

13 kap.

17 §

Har bolaget trätt i likvidation på grund av bolagsstämmans beslut eller, i fall som avses i 2 §, på grund av rättens beslut, kan stämman sedan revisorerna avgivit yttrande besluta att likvidationen skall upphöra och bolagets verksamhet återupptagas. Sådant beslut får dock ej fattas, om likvidationsanledning på grund av denna lag eller bolagsordningen föreligger eller om bolagets eget kapital beräknat enligt 2 § tredje stycket *ej uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet* eller om utskiftning ägt rum.

Har bolaget trätt i likvidation på grund av bolagsstämmans beslut eller, i fall som avses i 2 §, på grund av rättens beslut, kan stämman sedan revisorerna avgivit yttrande besluta att likvidationen skall upphöra och bolagets verksamhet återupptagas. Sådant beslut får dock ej fattas, om likvidationsanledning på grund av denna lag eller bolagsordningen föreligger eller om bolagets eget kapital beräknat enligt 2 § tredje stycket *ej täcker hela det registrerade aktiekapitalet* eller om utskiftning ägt rum.

När beslut enligt första stycket fattas, skall samtidigt väljas styrelse.

Bolagsstämmans beslut om likvidationens upphörande och val av styrelse skall av likvidatorerna genast anmälas för registrering. Beslutet får ej verkställas förrän registrering skett.

Om likvidationsbeslut som avses i 1–4 §§ blivit upphävt genom domstols lagakraftägande dom eller beslut, skall likvidatorerna genast göra anmälan därom för registrering samt kalla till bolagsstämma för val av styrelse.

När likvidation upphört enligt denna paragraf, äger 14 § motsvarande tillämpning.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

16 kap.

3 §

Beslut om ändring av bolagsordningen såvitt angår bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte får registreras om

1. ändringen är påkallad av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra särskilda skäl och

2. yttrande företes från auktoriserad eller godkänd revisor om att full täckning finns för bolagets registrerade aktiekapital och att såvitt känt någon allvarlig betalningsanmärkning mot bolaget inte har förekommit under det närmast föregående året. Bestämmelserna i 13 kap. 2 § tredje stycket har motsvarande tillämpning.

19 kap.

2 §

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga verkställande direktören eller styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt denna lag eller annan författning att

1. till myndigheten sända in behörig redovisningshandling, revisionsberättelse eller delårsrapport,

1. till myndigheten sända in behörig redovisningshandling, revisionsberättelse, delårsrapport *eller förteckning enligt 8 kap. 15 § fjärde stycket,*

2. hos myndigheten göra behörig anmälan för registrering.

Föreläggande enligt första stycket 2 får ej meddelas, om underlåtenhet att göra anmälan medför att bolagsstämmans eller styrelsens beslut förfaller eller bolaget blir skyldigt träda i likvidation.

Försuttet vite utdömes av registreringsmyndigheten.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1973: 303) om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag

Härigenom föreskrivs att punkten 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1973: 303) om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

6.[1] Bestämmelserna i 103 § 1 mom. tredje stycket tillämpas även i fråga om penninglån som lämnats och ansvarsförbindelser som ingåtts före lagens ikraftträdande under förutsättning att lånet eller ansvarsförbindelsen är av det slag som avses med det i 75 a § stadgade förbudet. Uppgift om lånet eller ansvarsförbindelsen skall även lämnas i förteckning som avses i 75 c §.

Vad i 75 c § första stycket fjärde punkten föreskrives äger ej tillämpning på lån och ansvarsförbindelser som bolaget lämnat före ikraftträdandet.

Penninglån som lämnats före lagens ikraftträdande skall, om lånet är av det slag som avses med det i 75 a § stadgade förbudet, senast vid utgången av år 1981 vara återbetalat till bolaget till den del det behövs för att det vid denna tidpunkt skall finnas full täckning för bolagets registrerade aktiekapital. Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek skall lånet ej anses ha något värde. Bestämmelserna i 12 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) har motsvarande tillämpning.

[1] Senaste lydelse 1977: 320

3 Förslag till

Förordning om ändring i aktiebolagsförordningen (1975: 1387)

Härigenom förordnas i fråga om aktiebolagsförordningen (1975: 1387)

dels att 23 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 32 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

23 §

Anmälan för registrering enligt 13 kap. 17 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975: 1385) av beslut att likvidation skall upphöra och bolagets verksamhet återupptagas skall innehålla försäkran att likvidationsanledning enligt nämnda lag eller bolagsordning ej föreligger, att bolagets eget kapital beräknat enligt

Anmälan för registrering enligt 13 kap. 17 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975: 1385) av beslut att likvidation skall upphöra och bolagets verksamhet återupptagas skall innehålla försäkran att likvidationsanledning enligt nämnda lag eller bolagsordning ej föreligger, att bolagets eget kapital beräknat enligt

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
13 kap. 2 § tredje stycket samma lag *uppgår till hälften av* det registrerade aktiekapitalet samt att utskiftning ej har ägt rum.	13 kap. 2 § tredje stycket samma lag *täcker hela* det registrerade aktiekapitalet samt att utskiftning ej har ägt rum.

Vid anmälan skall ges in

1. två avskrifter av bolagsstämmans protokoll,
2. avskrift av revisorernas yttrande.

Vid anmälan äger 2 § första stycket 1, 3 och 4, andra stycket samma paragraf samt 3 § 5–8 motsvarande tillämpning.

32 a §

Vid anmälan för registrering enligt 16 kap. 3 § aktiebolagslagen av beslut om ändring i bolagsordningen såvitt avser bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte skall ges in

1. *två avskrifter av bolagsstämmans protokoll,*
2. *två exemplar av bolagsordningen i dess nya lydelse,*
3. *uppgift om skälen för ändringen,*
4. *intyg från auktoriserad eller godkänd revisor om att full täckning finns för bolagets registrerade aktiekapital och att såvitt känt någon allvarlig betalningsanmärkning mot bolaget inte har förekommit under det närmast föregående året.*

1 Inledning

Den dominerande associationsformen inom svensk industri och annan näringsverksamhet är aktiebolaget. Vid utgången av år 1976 fanns 128 016 inregistrerade aktiebolag. Endast omkring hälften av de inregistrerade aktiebolagen beräknas ha anställda. Uppskattningsvis en tredjedel av bolagen driver ingen rörelse alls. Över 80 % av aktiebolagen kan antas vara enmans- eller fåmansbolag.

Aktieägarna svarar inte personligen för bolagets åtaganden och förpliktelser. Borgenärer får hålla sig till bolagets tillgångar. I syfte att säkra borgenärernas rätt innehåller aktiebolagslagen (1975: 1385; ABL) ett flertal regler om inbetalning av aktiekapital och om skydd för aktiekapitalet. Aktiekapitalet fungerar med andra ord som ett slags garanti för borgenärsintressena. Lagen innebär i detta hänseende bl. a. att aktiekapitalet i princip inte får delas ut till aktieägarna. När en viss del av aktiekapitalet gått förlorat blir bolaget skyldigt att gå i likvidation.

Att aktieägarna sålunda inte har något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser innebär risker för missbruk av aktiebolagsformen. I en rad skrifter under senare år, senast i BRÅ-rapporten (Rapport 1978: 1) Konkurser och ekonomisk brottslighet, har också gjorts gällande att det förekommer en omfattande ekonomisk brottslighet med aktiebolag som brottsverktyg.

Mot denna bakgrund diskuteras i denna promemoria ändringar i aktiebolagslagen i syfte att försvåra missbruk av aktiebolagsformen. Vad som därvid främst kommer i fråga är

- skärpt likvidationsplikt
- utvidgad skyldighet att anlita kvalificerad revisor
- begränsningar i rätten att byta firma och säte
- återbetalning av lån som lämnats innan lagstiftningen om låneförbud trädde i kraft
- avveckling av skrivbordsbolag och vilande bolag
- effektivisering av aktiebolagsregistret

2 Huvuddragen i gällande rätt

De grundläggande bestämmelserna om aktiebolag finns i ABL som trädde i kraft den 1 januari 1977. Genom lagen upphävdes 1944 års aktiebolagslag. Tillämpningsföreskrifter till ABL finns i aktiebolagsförordningen (1975: 1387). Viktiga bestämmelser om aktiekapitalets storlek m. m. i bolag som har bildats enligt äldre lag finns i lagen (1973: 303) om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag (omtryckt 1977: 320).

I ABL slås inledningsvis fast att delägarna inte svarar personligen för bolagets förpliktelser och att aktiekapitalet skall uppgå till minst 50 000 kr. Vidare ges en koncerndefinition (1 kap.). Därefter ges bestämmelser om aktiebolags bildande (2 kap.). Här skall endast nämnas att varje bolag skall ha en bolagsordning som anger bl. a. bolagets firma och den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte (2 kap. 4 §). Särskilda regler ges i syfte att kontrollera att aktiekapitalet faktiskt inbetalas till bolaget (2 kap. 9 §). Bolaget skall registreras hos patent- och registreringsverket (patentverket). Innan aktiebolag registrerats kan det inte förvärva rättigheter eller ådra sig skyldigheter (2 kap. 13 §).

I de följande kapitlen ges bestämmelser om aktier, aktiebrev m. m. och aktiebok (3 kap.), ökning av aktiekapitalet genom nyemission eller fondemission (4 kap.) samt konvertibla skuldebrev och skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning (5 kap.). Efter mönster av reglerna om aktiebolags bildande ges bestämmelser i syfte att kontrollera att aktiekapitalet faktiskt inbetalas till bolaget (4 kap. 12 och 13 §§ samt 5 kap. 14 §).

Som angetts inledningsvis är det en grundläggande princip i aktiebolagsrätten att aktiekapitalet i princip inte får delas ut till aktieägarna. Utbetalning till aktieägarna av bolagets medel får ske endast enligt bestämmelserna i ABL om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation. I 6 kap. regleras nedsättning av aktiekapitalet. Särskilda bestämmelser ges i syfte att tillgodose borgenärsintressena vid återbetalning av aktiekapital till aktieägarna (6 kap. 6 §).

I 7 kap. förbjuds bolagets förvärv av egna aktier. Vidare regleras s. k. vinstandelsbevis. Bolagets ledning regleras i 8 kap.

Aktiebolag skall ha en styrelse med minst tre ledamöter. Uppgår aktiekapitalet eller maximikapitalet ej till 1 milj. kr., kan dock styrelsen bestå av en eller två ledamöter, om minst en suppleant finns. Styrelseledamots uppdrag gäller för tid som anges i bolagsordningen (8 kap. 1 §). Uppdrag som styrelseledamot upphör i förtid om ledamoten eller den som utsett honom begär det (8 kap. 2 §). I bolag vars aktiekapital eller maximikapital uppgår till minst 1 milj. kr. skall styrelsen utse en verkställande direktör. I andra bolag kan styrelsen utse verkställande direktör (8 kap. 3 §). Bolaget skall för registrering anmäla vem som utsetts till styrelseledamot, verkställande direktör och suppleant samt till firmatecknare med angivande av deras postadress och personnummer. Anmälan görs första gången bolaget anmäls för registrering och därefter genast efter det att ändring inträffat i förhållande som enligt vad nyss nämnts har anmälts eller skall anmälas för registrering. Rätt att göra anmälan tillkommer även den som anmälningen gäller. Ändras bolagets postadress skall bolaget genast anmäla det för registrering (8 kap. 15 §).

Saknar bolaget till registret anmäld behörig styrelse eller verkställande direktör som skall finnas enligt ABL är bolaget likvidationspliktigt. Fråga om likvidation prövas av rätten på anmälan av patentverket eller på ansökan av styrelsen, styrelseledamot, verkställande direktör, aktieägare eller av borgenär eller annan vars rätt kan vara beroende av att någon finns som kan företräda bolaget (13 kap. 4 §).

I 9 kap. regleras bolagsstämma och i 10 kap. revision och särskild granskning. ABL känner sålunda till fyra bolagsorgan, nämligen bolagsstämma, styrelse, verkställande direktör och revisor. Kompetensfördelningen mellan de olika bolagsorganen kan i korthet beskrivas på följande sätt. Bolagsstämman är det överordnade i sista hand beslutande organet. Styrelsen har hand om förvaltningen av bolagets angelägenheter. Finns verkställande direktör, handhar han den löpande förvaltningen och förvaltningen i övrigt tillkommer styrelsen. Revisorerna har till uppgift att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning och bolagets räkenskaper.

Ordinarie bolagsstämma skall hållas inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår. Vid sådan stämma skall beslut fattas om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen, dispositioner beträffande bolagets vinst och förlust samt ansvarsfrihet åt styrelseledamöterna och verkställande direktör (9 kap. 5 §). Senast en månad efter det att resultaträk-

ningen och balansräkningen blivit fastställda, skall avskrift av årsredovisning och revisionsberättelse insändas till patentverket där de blir offentliga (11 kap. 3 §). Har bolaget ej enligt 11 kap. 3 § sänt in årsredovisning för de senaste två räkenskapsåren kan bolaget försättas i likvidation i samma ordning som när behörig styrelse saknas (13 kap. 4 §).

Revisor skall i likhet med övriga bolagsfunktionärer i princip vara svensk medborgare och bosatt i landet. Den som är omyndig eller i konkurs kan inte vara revisor etc. (2 kap. 2 §, 8 kap. 11 §, 10 kap. 2 och 14 §§ samt 13 kap. 7 §). I vissa bolag krävs kvalificerad revisor. Uppgår bolagets bundna egna kapital till minst 1 milj. kr. skall sålunda minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Krav på auktoriserad revisor föreligger om tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp (f. n. 13,1 milj. kr.), antalet anställda hos bolaget under samma tid i medeltal överstigit 200 eller bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på fondbörs eller fondhandlarlista (10 kap. 3 §).

Redovisningsbestämmelserna finns i 11 kap. samt i bokföringslagen (1976: 125). Vinstutdelning och annan användning av bolagets egendom regleras i 12 kap.

Som tidigare har nämnts innehåller ABL vissa bestämmelser som skall garantera att det bundna kapitalet stannar kvar i bolaget och fullgör sin funktion som säkerhet för bolagets fordringsägare. Den grundläggande regeln i detta sammanhang är att utbetalning till aktieägarna av bolagets medel endast får ske enligt bestämmelserna om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation (12 kap. 1 §). Till skyddet för det bundna kapitalet räknas också bestämmelserna om nedsättning av aktiekapitalet (6 kap. 5 och 6 §§), förbudet för bolaget att förvärva egna aktier (7 kap. 1 §), reglerna om reservfonden och uppskrivningsfonden (11 kap. 4 § och 12 kap. 4 §), begränsningarna i aktiebolags rätt att ge lån till aktieägare och bolagsledning (12 kap. 7–9 §§) samt bestämmelserna om tvångslikvidation när viss del av aktiekapitalet gått förlorat (13 kap. 2 §).

I 13 kap. ges bestämmelser om likvidation och upplösning. Bolagsstämman kan när som helst besluta att bolaget skall träda i likvidation (13 kap. 1 §).

Vidare finns de nyssnämnda bestämmelserna om tvångslikvidation. Finner styrelsen sålunda vid upprättande av balansräkning eller eljest att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen snarast möjligt låta bolagsstämman pröva frågan om bolaget skall träda i likvidation. Bolagsstämman har emellertid möjlighet att i stället för att besluta om likvidation avvakta till ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår även om den konstaterat att aktiekapitalet gått förlorat till mer än två tredjedelar. Fastställs inte vid den nästföljande stämman balansräkning som visar att det egna kapitalet uppgår till halva aktiekapitalet skall styrelsen, om stämman inte fattar likvidationsbeslut ansöka hos rätten om tvångslikvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare. Av hänsyn till borgenärerna föreskrivs personligt betalningsansvar för bolagets uppkommande förbindelser för dem som handlar på bolagets vägnar med vetskap om att styrelsen bort underställa bolagsstämma frågan om likvidation resp. ansöka hos rätten om likvidation (13 kap. 2 §). Vid missbruk av aktieägarinflytande samt då behörig styrelse saknas m. m. kan tvångslikvidation också ske (13 kap. 3 och 4 §§).

Enligt punkten 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1973:303) om ändring i lagen (1944:705) om aktiebolag kan styrelseledamot, verkställande direktör, aktieägare, borgenär eller annan vars rätt kan vara beroende därav under tiden d. 1 oktober 1980–d. 31 mars 1981 hos rätten ansöka om likvidation av bolag som bildats enligt äldre lag och vars aktiekapital ej uppgår till 50 000 kr. vid utgången av september 1980.

Om någon anmälan rörande bolaget inte har kommit in till patentverket under de tio senaste åren, skall verket på lämpligt sätt undersöka om bolaget upphört med sin verksamhet. Erhålls inte upplysning att bolaget fortfarande består, skall det avföras ur aktiebolagsregistret och är därmed upplöst (13 kap. 18 §).

Bolag som bildats enligt äldre lag och vars registrerade aktiekapital inte uppgår till 50 000 kr vid utgången av år 1981 skall avföras ur aktiebolagsregistret och är därmed upplöst. Sådan upplösning kan också ske beträffande bolag vars registrerade aktiekapital ej uppgår till angivna belopp, om samtliga aktieägare och styrelseledamöter begär det före utgången av oktober 1981. Bolaget får dock ej ha trätt i likvidation eller ha försatts i konkurs. Upplösning som angivits nu är förenad med personligt betalningsansvar för bolagats förpliktelser för aktieägarna samt styrelseledamöter och verkställande direktör/punkterna 4 och 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (1973:303) om ändring i lagen (1944:705) om aktiebolag/.

Om ett aktiebolag är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott, är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Finns överskott skall bolaget avvecklas genom likvidation (13 kap. 19 §).

Slutligen kan ett bolag naturligtvis upplösas genom fusion, varigenom bolagets tillgångar och skulder övertas av ett annat bolag. Fusion regleras i 14 kap.

I 15 kap. ges bestämmelser om skadestånd m m medan aktiebolags firma regleras i 16 kap. Aktiebolags firma skall innehålla ordet aktiebolag. Firman skall tydligt skilja sig från annan förut i aktiebolagsregistret eller filialregistret införd ännu bestående firma. För registrering av aktiebolags firma gäller i övrigt vad som föreskrivs i firmalagen (1974:156) (16 kap. 1 §).

Bundna och fria aktier behandlas i 17 kap. medan registrering m m regleras i 18 kap. ABL bygger i mycket på tanken att man genom registrering hos patentverket av förhållanden som kan antas intressera bolagets borgenärer och andra intressenter i bolaget kan förebygga missbruk av aktiebolagsformen, inte minst genom den publicitet som är förenad med registrering (18 kap. 2 §). Det aktiebolagsregister som förs hos patentverket är också offentligt och intresserade kan således ta del av dess innehåll. De redovisningshandlingar som enligt vad tidigare har nämnts årligen skall sändas in till patentverket (11 kap. 3 §) hålls också tillgängliga för allmänheten.

I 19 kap. ges bestämmelser om straff och vite. Patentverket kan vid vite förelägga verkställande direktören eller styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt ABL eller annan författning att till verket sända in behörig redovisningshandling m m eller att hos patentverket göra behörig anmälan för registrering. Försuttet vite utdöms av patentverket (19 kap. 2 §).

3 Patentverkets bolagsbyrå

Patentverket är central förvaltningsmyndighet för ärenden om patent, varumärken, mönster, släktnamn och förnamn samt för aktiebolags- och filialregisterärenden/instruktionen (1977:822) för patent- och registreringsverket/. Bolagsbyrån handhar aktiebolags- och filialregisterärendena. Ärendena kan indelas i fyra grupper: registrering, räkenskapshandlingar, registerutdrag och allmän information. Den registrering bolagsbyrån bedriver brukar betecknas som subjektregistrering dvs den skall dels ge bolaget (subjektet) ett firmaskydd, dels ge tredje man tillgång till uppgifter om bolaget och dels möjliggöra kontroll över hur bolaget bildas och hur dess verksamhet bedrivs.

När ett bolag registreras upprättar bolagsbyråns personal ett koncept för registreringsbevis. På konceptet antecknas bolagets organisationsnummer. Numret följer sedan bolaget till dess upplösning. På konceptet antecknas vidare bolagets firma, styrelseledamöter etc. Konceptet mikrofilmas därefter. Resultatet blir en mikrofilm i storleken 1×1 cm. Denna film fogas till bolagets upplägg i aktiebolagsregistret. Upplägget, som är i storleken 9×9 cm, finns i registret ordnat efter bolagets organisationsnummer. Aktiebolagsregistret förs sålunda som ett kortregister med registeruppgifterna återgivna på mikrofilm. De handlingar som legat till grund för registreringen biläggs aktiebolagsregistret och förvaras särskilt för varje bolag. Till aktiebolagsregistret hör vidare en alfabetisk förteckning över bolagen med uppgift om organisationsnumret för varje bolag. När anteckning sker i registret om ändring av bolags firma, skall ändring ske även i denna förteckning. Äldre firmor bevaras emellertid i förteckningen.

Anteckningar i registret på grund av anmälan eller underrättelse enligt ABL görs på bolagets upplägg. Införing i registret numreras i löpande följd för varje bolag. Rent tekniskt sker det genom att bolagsbyråns personal upprättar ett koncept som sedan mikrofilmas varefter mikrofilmen fogas till bolagets upplägg i registret. Eftersom filmerna är så små kan upplägget rymma 20–30 filmer. Man kan sålunda genom filmerna på upplägget följa t. ex. förändringar i bolagets ledning.

Aktiebolagsregistret får överföras till mikrofilm eller maskinläsbart medium. Detsamma gäller bl. a. ingivna årsredovisningar vilka skall förvaras särskilt för varje bolag.

Dataregistrering sker av vissa registreringsuppgifter. Ur datasystemet framställs bl. a. en lista över firmanamn (alfalistan) som används vid "likhetsgranskningen". Genom datorsystemet initieras vites- och likvidationsärenden.

4 Vissa statistiska uppgifter

År 1960 uppgick antalet aktiebolag till omkring 44 000. Tretton år senare, år 1973, hade antalet stigit till 133 000. Den explosionsartade utvecklingen kan sannolikt förklaras bl. a. med hänvisning till den allmänna tilläggspensioneringen. Inkomst från andra företagsformer än aktiebolag var nämligen under de första åren efter reformen inte pensionsgrundande mer än till två tredjedelar. Även skatteskäl kan ha bidragit till ökningen. De nytillkomna bolagen hade i flertalet fall ett mycket lågt aktiekapital.

År 1973 beslutades med verkan fr. o. m. den 6 juni samma år att det lägsta tillåtna aktiekapitalet skulle höjas från 5 000 kr till 50 000 kr. Bolag som bildats enligt äldre lag har därefter fått anstånd till utgången av år 1981 med att höja sitt aktiekapital /punkten 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1973:303) om ändring i lagen (1944:705) om aktiebolag/.

1973 års lagstiftning har medfört förändringar i bolagsbeståndet. Förhållandet illustreras av nedanstående tabell.[1]

	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978
Bestående bolag per 31.12	125 282	133 364	132 319	130 655	128 016	121 406	120 531
Registrerade nya bolag	18 217	11 525	2 867	2 369	3 474	1 451	2 705
Upplösta bolag	2 807	2 978	3 594	3 650	5 861	7 458[2]	5 594[2]

[1] Uppgifterna beträffande åren 1972–1976 har hämtats ur prop 1976/77:109 (s 9). Uppgifterna beträffande åren 1977–1978 har inhämtats från patentverket.
[2] Uppgiften avser dels antalet bolag som avförts ur registret genom frivillig avregistrering eller genom patentverkets initiativ enligt 13 kap. 18 § ABL, dels antalet avslutade konkurser och likvidationer samt dels antalet nedlagda likvidationer.

Av uppgifterna framgår att 1973 års lagstiftning inneburit en markant nedgång i antalet nyregistrerade bolag. Antalet upplösta bolag har däremot fortlöpande ökat. Det kan anmärkas att av de år 1978 upplösta 5 594 bolagen hade 2 394 upplösts genom frivillig avregistrering enligt punkten 5 av de nyssnämnda övergångsbestämmelserna. Motsvarande siffra för år 1977 var 4 342. Som en följd av de angivna förändringarna har antalet registrerade bolag minskat och uppgår nu till drygt 120 000.

Knappt[1] hälften av de 100 000 aktiebolag som år 1970 fanns registrerade drev rörelse och betalade lön till anställda. Av de rörelsedrivande aktiebolagen hade nära 70 % ett aktiekapital som understeg 50 000 kr.

År 1973[2] uppgick antalet bolag som inte drev rörelse med anställda till ca 65 000. Uppskattningsvis 20 000 av dessa drev rörelse utan anställda. Återstående ca 45 000 bolag, motsvarande omkring en tredjedel av samtliga registrerade bolag, torde således inte alls ha drivit rörelse år 1973. Av dessa uppskattas 15 000 ha varit vilande bolag, dvs bolag som tidigare hade drivit rörelse. Antalet skrivbordsbolag, dvs bolag som bildats inte i syfte att omedelbart påbörja verksamhet utan för att senare överlåtas, uppskattas till ca 30 000. Bland de icke rörelsedrivande bolagen torde också ha ingått s k namnskyddsbolag, dvs bolag som bildats eller behållits för att skydda en firma. Man torde kunna räkna med att samtliga 65 000 aktiebolag som år 1973 inte drev rörelse med anställda hade ett registrerat aktiekapital som inte uppgick till 50 000 kr.

Uppskattningsvis[3] 85 % av aktiebolagen utgjordes år 1971 av fåmansbolag. Därmed avses bolag vari högst tio fysiska personer direkt eller indirekt äger minst 75 % av aktiekapitalet. Närmare hälften av dessa redovisade inte någon beskattningsbar inkomst medan ytterligare ca 25 % redovisade en beskattningsbar inkomst av högst 1 000 kr.

[1] Uppgifterna hämtade ur prop. 1973:93 s. 87
[2] Uppgifterna hämtade ur prop. 1973:168 s. 7
[3] Företagsskatteberedningens delbetänkande (SOU 1975:54) Fåmansbolag (s. 161)

5 Missbruk av aktiebolagsformen

Det torde vara allmänt känt att aktiebolag ofta utnyttjas i den ekonomiska brottsligheten. Många bolag bildas eller förvärvas uteslutande i syfte att tjäna som täckmantel för brottslig verksamhet. Det finns professionella bolagsbildare som står till tjänst med skrivbordsbolag eller vilande bolag till hugade spekulanter utan att bry sig om köparens avsikter med bolaget eller t. o. m. med vetskap om att bolagsförvärvet ingår som ett led i t ex ett skattebedrägeri. De bolag som används är oftast fåmansbolag med lågt aktiekapital. En grundläggande teknik är ofta transaktioner inom s. k. oäkta koncerner, dvs rättshandlingar mellan två eller flera bolag som ägs av samma fysiska person eller begränsade personkrets.

Som exempel på denna teknik kan nämnas sådana s. k. vinst- och förlustaffärer som syftade till att befria aktiebolag från latenta skatteskulder. Aktierna i det skattebelastade bolaget överläts genom ett formellt oantastligt avtal. Därefter köpte den tidigare ägaren tillbaka tillgångarna i bolaget till ett annat bolag som han ägde. Skatteskulden låg kvar i det försålda bolaget som upplöstes efter konkurs eller likvidation. Det bolag som förvärvat de nyssnämnda tillgångarna fortsatte den tidigare verksamheten under det gamla bolagsnamnet.

Efter förslag från företagsskatteberedningen har under 1970-talet flera åtgärder vidtagits på skattelagstiftningens område för att hindra att aktiebolagsformen utnyttjas för skatteflykt eller andra skattetekniska förfaranden som bedömts inte önskvärda. Här skall endast nämnas 1972 års lagstiftning rörande vinstbolagstransaktioner, 1973 års regler om s. k. interna aktieöverlåtelser samt 1976 års lagstiftning om fåmansföretagens beskattning.

När aktiebolag genom olika åtgärder tömts på sina tillgångar upplöses bolaget ofta genom s. k. fattigkonkurs dvs konkurs enligt 9 kap. konkurslagen (1921:225) när konkursboet inte förslår till att betala konkurskostnaderna. År 1973[1] utgjorde 70 % av samtliga företagskonkurser fattigkonkurser. Antalet[2] aktiebolag som gått i konkurs har sjudubblats under perioden 1964–1974. Aktiebolagen utgjorde 59 % av samtliga rättssubjekt som under år 1974 gick i konkurs i hela landet. I Stockholm torde andelen vara ännu högre. I en undersökning som genomförts inom BRÅ[3] av bl. a. konkurser som avslutats under år 1974 i Stockholms kommun utgjordes hela 70 % av konkurssubjekten av aktiebolag.

Åtskilliga av de bolag som försätts i planerad konkurs har under hela sin verksamhetsperiod drivits med förlust. En undersökning[4] av aktiebolag som år 1970 försattes i konkurs visar att konkursbolagen i allmänhet hade brist i aktiekapitalet under hela perioden 1965–1970. I samma undersökning dras slutsatsen att gäldenärsbrottsligheten torde vara betydligt mera omfattande än den redovisade samt att anmälningsfrekvensen borde vara 40–50 % i samband med fattigkonkurser och 40 % vid ordinära konkurser.

I BRÅs rapport presenteras en rad modeller över otillåtna transaktioner och konkurser. I samtliga fall har de otillåtna transaktionerna skett via aktiebolag. Undersökningen baseras på intervjuer med befattningshavare på olika myndigheter i Stockholm. Utmärkande för transaktionerna är att

[1] Etableringar och konkurser i byggnadsindustrin. Utredning från statens industriverk. SIND 1976:2
[2] Kedner: Företagskonkurser SIND 1975:2
[3] Konkurser och ekonomisk brottslighet BRÅ Rapport 1978:1
[4] Kedner: Företagskonkurser SIND 1975:2

ägarna genom manipulationer med bolag och upprepade konkurser söker undkomma skatter och allmänna avgifter. Dessa åtgärder har emellertid konsekvenser även på andra områden. Så försvåras exempelvis kontrollen över arbetsmiljön i sådana oäkta koncerner. I rapporten om konkurser och ekonomisk brottslighet presenteras bl. a. följande modell på hur man kan manipulera med hjälp av tre aktiebolag A, B och C:

Bolaget A arbetar utåt mot kundkretsen. Bolaget B anlitas av A för entreprenadarbeten och i bolaget B finns de anställda. Bolaget B hyr maskiner från bolaget C. I aktiebolagen A och B har K satt in bulvaner i styrelsen. I bolaget B finns en VD som är bulvan och inget har att skaffa med bolaget. K har själv en förmansfunktion i bolaget B och i denna position utövar han den faktiska ledningen av bolaget.

Verksamheten går ut på att samla kapitalet i bolaget C där även K har en bulvanstyrelse.

De olika momenten i förfarandet kan beskrivas så här.

– Bolaget A säljer vissa entreprenadarbeten till kunderna och A får betalt för dessa tjänster.
– Bolaget A har anlitat bolaget B för att utföra dessa entreprenadarbeten och A betalar således de pengar man fått av kunderna till bolaget B.
– Bolaget B betalar ut löner till de anställda men betalar inte in källskatt, arbetsgivaravgift och mervärdeskatt.
– Bolaget B har nu hyrt maskiner av bolaget C för att kunna utföra arbetet åt bolaget A och från bolaget C kommer det räkningar till B avseende hyra av maskiner och diverse andra utgifter.
– Bolaget B betalar en så hög hyra till C att det inte blir pengar kvar till att betala källskatter, arbetsgivaravgifter och mervärdeskatt.
– Bolaget B går då i fattigkonkurs.
– K har nu samlat de pengar som rätteligen tillhör staten i bolaget C.
– K vill emellertid fortsätta verksamheten och han bildar därför ett nytt B-bolag. Han väljer samma namn som bolaget B hade. Detta är helt lagligt. Det nya B-bolaget får endast ett nytt nummer i patent- och registreringsverkets aktiebolagsregister.
– De anställda i det ursprungliga B-bolaget överflyttas till det nya B-bolaget. De anställda har svårigheter att bojkotta det nya B-bolaget, eftersom de inte får arbetslöshetsunderstöd om de inte tar anvisat arbete i det nya B-bolaget.
– De anställda lider ingen ekonomisk förlust när B-bolaget går i konkurs eftersom de får ersättning från den statliga lönegarantin.

I den presenterade modellen är det vanligt att räkenskaperna i de "slaktade" bolagen förkommit genom t. ex. stöld eller brand och att de registrerade styrelseledamöterna vid konkursutbrottet kan förete protokoll e. l. som utvisar att de för lång tid sedan avgått ur bolagsstyrelsen.

Missbruk av aktiebolagsformen förekommer även i avsikt att kringgå arbetstagarbegreppet samt att tillhandahålla grå eller svart arbetskraft. Bolagen skyltar utåt som entreprenadföretag med en rad underentreprenörer. Ägaren ställer ut fakturor från underentreprenörerna till huvudentreprenören. På fakturorna debiteras mervärdeskatt som huvudentreprenören drar av som ingående mervärdeskatt trots att det rör sig om förtäckta löneutbetalningar och trots att underentreprenörerna inte betalt mervärdeskatt i sina redovisningar. I den ovan presenterade modellen övertas firman för de bolag som gått i konkurs av det nystartade bolaget. Ofta sker emellertid en ändring av firman före konkursen. Den inarbetade firman övertas av ett annat ägaren tillhörigt bolag och räddas därigenom

från att dras in i konkursen. Därefter kan verksamhet påbörjas i samma bransch som tidigare under det inarbetade namnet.

Byten av firmor kan även äga rum utan samband med konkurser. Exempel finns i polis- och skatteutredningar på åtskilliga ändringar och byten av firma för samma aktiebolag under en kort tidsperiod. Det har förekommit att dotterbolag ett flertal gånger bytt firma med varandra utan någon annan förklaring än att missleda myndigheter och allmänhet. Detta missbruk av firmaändringar har i olika sammanhang påpekats av myndigheter och utredningar. I sitt remissyttrande över förslaget till ny aktiebolagslag påpekade t. ex. företagsskatteberedningen att ett byte av aktiebolags firma ofta ingått som ett moment vid genomförandet av skatteflyktstransaktioner.

Även byten av ort där bolagsstyrelsen enligt bolagsordningen skall ha sitt säte utgör ett moment i missbruket av aktiebolagsformen. Av utredningar om mervärdeskattebedrägerier framgår att bolagen placerats med säte i olika län dels för att försvåra kontrollmöjligheterna av in- och utgående mervärdeskatt, dels för att i samband med konkurs undvika att samma domstol handlägger de olika likvidations- och konkursförfarandena.

Missbruk av aktiebolagsformen kan också ha internationella aspekter. Hos kriminalpolisen i Göteborg pågick exempelvis år 1973 en omfattande bedrägeriutredning som omfattade ett flertal aktiebolag. Två av huvudmännen hade genom olika bolag lyckats erhålla krediter vid import av varor. Bolagen avvecklades allteftersom varupartierna mottogs. I nästan samtliga fall avvecklades bolagen genom fattigkonkurser. Före konkursutbrottet anmäldes ny styrelse – anlitade bulvaner – och bolaget registrerades dessutom på annan ort. Konkursen kom således att handläggas på annan ort än Göteborg. Det uppstod därför svårigheter att kartlägga omfattningen av hela bedrägeriverksamheten. En av huvudmännen i ärendet stod till tjänst med överlåtelse av vilande bolag och med arrangemangen i samband med avvecklingen.

Flera exempel på utnyttjande av aktiebolag i den ekonomiska brottsligheten har lämnats i utredningar och rapporter från olika myndigheter. Senast har uppbördsenheten vid länsstyrelsen i Stockholms län offentliggjort en dokumentation under rubriken "Det likvida fusket" Orsaker – konsekvenser – åtgärder, som medfört en debatt om vilka åtgärder som bör vidtas mot dessa oegentligheter.

6 Utredningar

6.1 Översynen av konkursförfarandet

Konkurslagskommittén (Ju 1971: 06) tillkallades i juni 1971 för att företa en allmän översyn av konkursförfarandet. Enligt direktiven skall översynen syfta till att åstadkomma ett enklare och mera flexibelt konkursförfarande och därigenom ge möjlighet till en snabbare och mindre kostnadskrävande avveckling av konkursbo utan att rimliga garantier för rättssäkerhet och objektivitet åsidosätts.

I delbetänkandet (SOU 1974: 6) Förenklad konkurs m. m. har kommittén föreslagit en ny ordning för handläggningen av mindre konkurser. Efter remissbehandling lades på våren 1976 fram prop. 1975/76: 210 om ändring i konkurslagen. Förslaget byggde i huvudsak på betänkandet. Det föreslogs

att till förvaltare i konkurs skall utses kronofogdemyndighet. I sitt betänkande med anledning av propositionen anförde lagutskottet (LU 1976/77: 11) viss tveksamhet mot förvaltarförslaget. Utskottet ansåg även att frågorna om förvaltnings- och tillsynsorganen borde tas upp i ett sammanhang. Riksdagen beslutade i december 1976 på lagutskottets hemställan avslå propositionen.

Med anledning av riksdagens beslut har konkurslagskommittén fått tilläggsdirektiv (Dir 1977: 09) som innebär att kommittén ytterligare skall pröva frågan om förvaltningen i mindre konkursbon. Under den fortsatta översynen av konkurslagstiftningen bör enligt tilläggsdirektiven uppmärksammas att det under senare år har gett sig till känna ett behov av att motverka missbruk av konkursinstitutet från gäldenärens sida genom upprepade konkurser. Vad som främst kommer i blickfältet är en utvidgning av det i 199 a § konkurslagen upptagna förbudet för gäldenären att under konkursen driva bokföringspliktig rörelse. En tänkbar lösning är att meddela sådant förbud också för viss tid efter konkursens upphörande (s. k. konkurskarantän). Också andra alternativ är emellertid möjliga. Fördjupade undersökningar i fråga om de upprepade konkurserna är nödvändiga för att man skall kunna ta ställning till vilka åtgärder som krävs. Kommittén bör enligt tilläggsdirektiven närmare överväga hur man från konkursrättsliga utgångspunkter kan stävja missbruk av konkursinstitutet.

Konkurslagskommittén har i maj 1977 avgett ännu ett delbetänkande (SOU 1977: 29) Konkursförvaltning. Kommittén föreslår att tillsynen över konkursförvaltningen läggs på ett stadigvarande organ som samtidigt övertar konkursdomarens uppgift att kontrollera konkursförvaltningen. Som nytt tillsynsorgan föreslås kronofogdemyndigheten, vilken i sådan funktion kallas tillsynsmyndighet. I betänkandet föreslås ändringar i flera avseenden beträffande de ordinära konkurserna. Systemet med s. k. fattigkonkurser ersätts av en ny ordning för handläggning av mindre konkurser. Även i dessa konkurser utses förvaltare som skall ha samma kvalifikationer som förvaltare i ordinära konkurser. Alternativt föreslås en lösning enligt vilken förvaltaruppgifterna i konkurser, där det är uppenbart att tillgångar helt saknas, ankommer på tillsynsmyndigheten. Beträffande förvaltarens uppgifter i mindre konkurser skall i stort sett gälla samma regler som vid ordinära konkurser. Förvaltaren skall t. ex. utreda orsakerna till gäldenärens obestånd samt undersöka om det finns återvinningsmöjligheter och om gäldenären kan antas ha gjort sig skyldig till gäldenärsbrott. Kommittén föreslår även skärpningar av gäldenärens skyldigheter i syfte att gäldenärer effektivare skall kunna hindras från att dra sig undan sina skyldigheter i samband med konkurs. – Betänkandet har lagts till grund för en lagrådsremiss och en proposition beräknas läggas fram inom kort.

Konkurslagskommittén väntas avge ytterligare ett delbetänkande i februari 1979 med förslag till s. k. konkurskarantän i enlighet med tilläggsdirektiven.

6.2 Statskontoret

6.2.1 Samordning av data om företag och organisationer

Regeringen gav i november 1977 statskontoret i uppdrag att utreda behovet av samordning avseende registrering av data om företag och organisationer. Utredningen skall enligt direktiven vara en förstudie och kunna utgöra underlag för ett ställningstagande till fortsatta åtgärder. Förutom en kartläggning av de olika registren, uppgifter i registren, uppgifts-

lämnare och avnämare sker en allmän probleminventering avseende uppgiftslämnare, registerförare och avnämare. Enligt direktiven skall utredningen utmynna i en beskrivning av vilka åtgärder som kan komma i fråga för att åstadkomma förenklingar och förbättringar i uppgiftslämnandet och registreringen samt inhämtandet av uppgifter från andra register. En åtgärd som särskilt ska belysas är att inrätta ett s. k. basregister för uppgifter om företag, organisationer och offentliga organ. Statskontoret har kontakt med delegationen (B 1977: 09) för företagens uppgiftslämnande m. m. Enligt vad som inhämtats från statskontoret avser statskontoret att under första halvåret 1979 presentera en förstudie. Statskontoret har också behandlat frågan om den framtida organisationen av firmaregistreringen.

6.2.2 Patentverkets bolagsbyrå (Bo 10)

Statskontorets översyn av bolagsbyrån påbörjades år 1977 efter det att patentverket tillsammans med statskontoret genomfört ett projekt avseende planering av patentverkets ADB-verksamhet. Enligt direktiven skall målet vara en rationalisering av bolagsbyråns organisation och arbetsformer med inriktning på bl. a. snabbare handläggning av ärenden. Förslag har utarbetats till ett system med inriktning mot datorisering av diarie- och konceptuppgifter främst för registreringsanmälningsärenden. Det föreslagna systemet skall integreras med det befintliga datasystemet. Det innebär att filmrutinerna till stor del skall försvinna samtidigt som automatiserad utskrift av bevis och automatiserad övervakning skall tillkomma. Systemet skall även ge möjlighet till sammanställningar över t. ex. personer i olika bolagsstyrelser och över bolag i vissa regioner. Datoriseringen skall enligt statskontorets förslag genomföras budgetåret 1980/1981.

7 Allmänna överväganden

Under senare år har det kommit en ström av rapporter om att aktiebolagsformen används för ekonomisk brottslighet (se avsnitt 5). Uppgifterna tyder på att det säkerhetsnät som lagstiftaren sökt spänna i ABL till skydd för bolagets aktieägare, borgenärer, anställda och andra intressenter i bolaget är bristfälligt.

Utmärkande för aktiebolagsformen är att aktieägarna inte står något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. Som säkerhet för borgenärernas fordringar skall i stället finnas ett kapital som är bundet till bolaget. Detta kapital utgörs främst av aktiekapitalet. Till det bundna egna kapitalet räknas emellertid också reservfond och uppskrivningsfond (11 kap. 7 § ABL).

Det förtjänar att påpekas att det bundna egna kapitalet inte utgörs av pengar e. d. som hålls avskilda med tanke på framtida obestånd. Det egna kapitalet är en ren bokföringspost som motsvarar skillnaden mellan bolagets bokförda tillgångar och skulder.

Om bolagets verksamhet går med förlust kan det komma till uttryck i bokföringen genom att värdet på bolagets tillgångar – t. ex. kundfordringar – sjunker och/eller att bolagets skulder – t. ex. till bolagets leverantörer – ökar. Som en effekt härav minskar täckningen för det egna kapitalet. Om den förlustbringande verksamheten fortgår tillräckligt länge, blir skillnaden mellan tillgångar och skulder mindre än det registrerade aktiekapitalet. Aktiekapitalet har med andra ord helt eller delvis gått förlorat. När

aktiekapitalet har gått förlorat till mer än två tredjedelar, inträder likvidationsplikt för bolaget. Lagstiftarens tanke därmed torde vara att förlustbringande verksamheter skall stoppas medan tillgångarna ännu räcker till betalning av skulderna och dessutom till betalning av likvidationsförfarandet.

Som redovisats i det föregående utgör de s. k. fattigkonkurserna merparten av samtliga företagskonkurser. Det torde innebära att många bolag fortsätter sin förlustbringande verksamhet i strid mot likvidationsbestämmelserna i ABL ända till dess det inte längre finns tillgångar kvar att betala ett ordinärt konkursförfarande. Det är med till visshet gränsande sannolikhet ett mycket stort antal fattigkonkurser som innefattar gäldenärsbrottslighet.

Med hänsyn till det anförda finns det skäl att nu ta upp till prövning frågan om en skärpning av bestämmelserna i ABL om likvidation (avsnitt 8). I anslutning härtill förtjänar att prövas frågan om en skärpt kontroll av företag i riskzonen, t. ex. företag där aktiekapitalet delvis har gått förlorat men likvidationsplikt ännu inte inträtt (avsnitt 9).

Nära samman med skärpta likvidationsregler hör frågan om åtgärder mot sådana manipulationer genom byten av firma, säte och styrelse som syftar till att vilseleda borgenärer och andra intressenter i bolaget och försvåra myndigheternas kontroll inför en förestående likvidation eller konkurs. Hithörande frågor behandlas i avsnitt 10 och 11.

Därmed kommer man in på en annan kungstanke i aktiebolagslagstiftningen, nämligen att genom registrering och i samband därmed publicering av viktigare beslut som fattas i bolaget – bolagsbildning, emissioner, byte av bolagsledning etc. – ge bolagets aktieägare, borgenärer och övriga intressenter tillfälle att följa verksamheten i bolaget och att reagera på eventuella missförhållanden. I samma syfte har föreskrivits skyldighet för bolaget att varje år till patentverket ge in årsredovisningen som därmed blir offentlig. Patentverket har också givits i uppdrag att fortlöpande från såväl formell som materiell synpunkt granska anmälningshandlingar som ges in för registrering samt att tillse att behöriga redovisningshandlingar kommer in i föreskriven tid. I sammanhanget förtjänar att understrykas att pressen genom sin bevakning av bolagens årsredovisningar m. m. fullgör en mycket viktig granskningsfunktion, särskilt i fråga om de stora börsnoterade bolagen.

Aktiebolagsregistret ger emellertid inte i dag den information om bolagen som åsyftas och som påkallas för att förebygga ekonomisk brottslighet. Det grundläggande skälet till detta är det stora antalet aktiebolag. F. n. finns drygt 120 000 registrerade aktiebolag. Uppskattningsvis en tredjedel av dessa – ca 40 000 – driver inte någon rörelse alls. Trots det finns de upptagna i aktiebolagsregistret och förorsakar ett omfattande arbete för patentverkets personal. Och den som söker information ur registret riskerar att villa bort sig i mängden av företag.

Det är också en källa till oro att det finns ett så stort antal vilande bolag och skrivbordsbolag som jämförelsevis enkelt kan utnyttjas i brottsliga syften. Man kan utgå ifrån att ett mycket stort antal icke rörelsedrivande bolag i dag har ett registrerat aktiekapital på endast 5 000 kr. Till yttermera visso måste man räkna med att detta belopp har sin motsvarighet bland bolagets tillgångar endast i form av en fordran på aktieägaren. Det låneförbud som infördes genom 1973 års lagstiftning har inte givits tillbakaverkande kraft. Lån som lämnats före den 6 juni 1973 till aktieägare och bolagsledning kan därför stå ute under obegränsad tid. Vid köp av sådant

bolag torde förvärvaren visserligen överta ansvaret för förbindelsen, vilket konstituerar en ny låneförbindelse som rätteligen kräver särskilt tillstånd enligt ABL. Det finns emellertid anledning att befara att särskilt tillstånd aldrig söks i dessa fall. Den som behöver ett aktiebolag för att genomföra en lagstridig transaktion behöver därför satsa endast en bråkdel av det nominella aktiekapitalet, 5 000 kr., när han köper ett av de otaliga skrivbordsbolagen eller vilande bolagen.

Som anförts i det föregående skall i bolag som bildats enligt äldre lag aktiekapitalet senast vid utgången av år 1981 ha höjts till 50 000 kr. I samband därmed kan ett stort antal bolag komma att upplösas. För att förebygga en koncentration av sådana ärenden till årsskiftet 1981/1982 har möjligheter öppnats redan nu till upplösning i enklare former av 5 000-kronorsbolag. Som framgått av avsnitt 4 upplöstes 2 394 bolag under år 1978 på detta sätt. Med hänsyn till de risker för brottslig verksamhet som skrivbordsbolagen och de vilande bolagen utgör finns det emellertid skäl att pröva om man kan påskynda avvecklingen av dessa typer av bolag (avsnitt 13) och även i övrigt effektivisera bolagsregistret (avsnitt 14).

8 Likvidation

8.1 Nuvarande ordning[1]

Aktiekapitalet kan gå helt eller delvis förlorat genom att bolagets rörelse går med förlust. Eftersom det bundna kapitalet skall ersätta aktieägarnas personliga betalningsansvar för bolagets skulder, upptar lagen bestämmelser om att aktiebolag är skyldigt att träda i likvidation, om aktiekapitalet helt eller delvis gått förlorat.

Finner styrelsen således att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen snarast låta bolagsstämma pröva frågan om bolaget skall träda i likvidation. Ofta upptäcks förlusten av aktiekapitalet i samband med att styrelsen upprättar årsredovisningen. Men styrelsen skall närhelst den har anledning misstänka förlust i angiven omfattning genom upprättande av balansräkning eller på annat sätt förvissa sig om bolagets ställning.

Om inte ordinarie bolagsstämma är nära förestående, måste styrelsen kalla till extra stämma för att behandla likvidationsfrågan. Har bolagets ställning uppmärksammats i samband med bokslutsarbetet kan det ligga nära till hands att tidigarelägga den ordinarie bolagsstämma som skall fastställa årsredovisningen. Ibland kan en extra stämma undvikas genom att någon aktieägare tillskjuter medel eller, om han har fordringar på bolaget, efterger dessa och på så sätt förbättrar bolagets ställning. Det förtjänar att påpekas att tillskott eller eftergift av nu berört slag måste vara oåterkalleligt och får således inte vara beroende av olika villkor. I princip bör samma krav kunna ställas på sådana rättshandlingar som på apport och kvittning i samband med nyemission.

Även om aktiekapitalet har gått förlorat till två tredjedelar medger lagen bolaget visst rådrum för att undgå tvångslikvidation. Det står sålunda bolagsstämman fritt, sedan den konstaterat förlust i angiven omfattning, att besluta att avvakta utvecklingen. I så fall uppskjuts likvidationsplikten till ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår. Om bolaget

[1] Bökmark, Nya aktiebolagslagen, 6 uppl. s. 111 ff

vid upprättandet av årsredovisningen för år 1 upptäcker bristen i aktiekapitalet och håller extra bolagsstämma i början av år 2 kan man dröja med att ta slutlig ställning till likvidationsfrågan till den ordinarie bolagsstämman under år 3. Upptäcks å andra sidan bristen på ett så tidigt stadium att extra bolagsstämma hålls redan under år 1, kan bolaget endast hålla likvidationsfrågan öppen till ordinarie bolagsstämman år 2.

Den tid som sålunda står till bolagets förfogande kan användas för att skaffa nytt kapital t. ex. genom nyemission. Ett annat sätt att undvika tvångslikvidation är att sätta ner det befintliga aktiekapitalet och använda nedsättningsbeloppet för att täcka balanserad förlust. En sådan nedsättning är förenad med ett treårigt vinstutdelningsförbud (6 kap. 5 §).

Fastställs inte vid den följande ordinarie stämman balansräkning som visar att det egna kapitalet uppgår till halva aktiekapitalet – eventuellt efter registrerad ökning eller nedsättning av aktiekapitalet – skall styrelsen, om stämman inte fattar likvidationsbeslut, ansöka hos rätten om tvångslikvidation. Bolagsstämmans prövning om likvidationsplikt föreligger sker med hänsyn till bolagets ställning på bolagsstämmodagen och inte på balansdagen. Ansökan om tvångslikvidation kan göras även av styrelseledamot, verkställande direktör, revisor eller aktieägare. Bolaget kan undgå rättens beslut om tvångslikvidation genom att under ärendets handläggning i tingsrätten förebringa bevisning om att likvidationsanledningen upphört.

Beräkningen av bristen i det egna kapitalet skall ske på grundval av balansräkning som upprättas enligt vanliga regler. Dock föreskrivs vissa modifikationer. Dessa avser att förhindra att ett bolag tvingas i likvidation i fall då det har dolda reserver av sådan storlek att det i verkligheten inte föreligger ekonomisk grund för tvångslikvidation. Bolaget skall således till de i balansräkningen enligt vanliga regler redovisade tillgångsvärdena inom linjen lägga en post som motsvarar skillnaden mellan tillgångarnas redovisade värde och deras beräknade värde vid normal försäljning efter avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar som undergår fortlöpande värdeminskning skall värdet dock upptas till anskaffningskostnaderna minskade med erforderliga av- och nedskrivningar, om därigenom – som inte sällan t. ex. beträffande maskiner är fallet – erhålls ett högre värde. Denna redovisning inom linjen skall göras såväl vid de två tillfällen då bolagsstämman skall pröva frågan om likvidation som då rätten prövar samma fråga.

Erfarenheten visar att det alltför ofta förekommer att verksamheten fortsätts långt efter det att likvidationsskyldighet inträtt. Av hänsyn till borgenärerna föreskrivs därför personligt betalningsansvar för dem som handlar på bolagets vägnar med vetskap om att styrelsen underlåtit underställa bolagsstämma fråga om likvidation resp. ansöka hos rätten om likvidation. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som vid den nästföljande ordinarie bolagsstämman med vetskap om att likvidationsplikt föreligger deltar i beslut att fortsätta bolagets verksamhet. Ansvarigheten gäller bolagets uppkommande förbindelser.

I lagen anges ytterligare några likvidationsgrunder. Här skall endast nämnas att bolaget skall träda i likvidation, om bolaget saknar till aktiebolagsregistret anmäld behörig styrelse eller verkställande direktör som skall finnas enligt aktiebolagslagen eller om bolaget inte sänt in årsredovisning för något av de två senaste räkenskapsåren till patentverket.

När likvidationsbeslut fattas skall samtidigt utses en eller flera likvidatorer. Likvidatorerna träder i styrelsens och verkställande direktörs ställe.

Däremot upphör inte revisorsuppdrag genom att bolaget träder i likvidation och de allmänna bestämmelserna om revision är fortfarande tillämpliga på bolaget. Även bolagsstämmans ställning är i stort sett oförändrad men dess uppgifter begränsas naturligtvis av att syftet med likvidationen är att avveckla bolagets verksamhet och göra det färdigt för upplösning. Därför kan ändring av bolagsordningen – t. ex. byte av firma eller säte – inte ske under likvidation.

Likvidatorerna skall genast kalla bolagets okända borgenärer och så snart det kan ske genom försäljning eller på annat lämpligt sätt förvandla bolagets egendom till pengar, i den mån det behövs för likvidationen, samt betala bolagets skulder.

Bolagets upplösning bildar slutpunkten i likvidationsförfarandet och sammanfaller med att slutredovisning framläggs av likvidatorerna eller, om bolaget inte har tillgångar som täcker likvidationskostnaderna, med att rätten förklarar att likvidationen skall nedläggas.

8.2 Överväganden

Skyldigheten att träda i likvidation när viss del av aktiekapitalet har gått förlorat har lång tradition.

Enligt 1910 års aktiebolagslag var skyldigheten för ett aktiebolag att träda i likvidation ovillkorlig när aktiekapitalet gått förlorat till två tredjedelar och bristen inte blivit helt fylld inom tre månader efter det bolagsstämman erhållit meddelande därom.

I 1944 års aktiebolagslag utsträcktes fristen för att helt fylla bristen till fyra månader från bolagsstämman. Dessutom medgavs bolaget rätt att undgå likvidationsskyldighet genom nedsättning av aktiekapitalet. Utgången av fristen medförde vidare inte längre omedelbar likvidationsplikt utan endast rätt för styrelseledamot, verkställande direktör och aktieägare att hos rätten ansöka om likvidation.

Såväl 1910 som 1944 års aktiebolagslag innehöll bestämmelser om skyldighet för styrelse och verkställande direktör att närhelst anledning fanns att anta att aktiekapitalet gått förlorat till två tredjedelar, ofördröjligen upprätta en särskild likvidationsbalansräkning. Genom 1944 års lag infördes en skyldighet att inhämta revisors yttrande över likvidationsbalansräkningen.

1975 års lag innebär en viss försvagning av borgenärsskyddet. Styrelsens plikt att agera vid befarad kapitalförlust har fått en mindre kategorisk avfattning. Fristen för bolagsstämman att besluta om likvidation har utsträckts ytterligare från fyra månader till "ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår", vilket kan innebära mer än ett år. Dessutom behöver inte hela bristen fyllas. Det räcker att halva aktiekapitalet är täckt vid sistnämnda bolagsstämma för att likvidationsplikt skall undgås.

Som skäl för de angivna lättnaderna anfördes[1] att kravet på att hela bristen måste fyllas på kort tid var för strängt. Det kan inträffa att ett företag belastas med stora utgifter under en förhållandevis kort period. Särskilt gäller detta i fråga om nystartade företag under deras uppbyggnadsperiod. Det kan också hända att dessa utgifter inte motsvaras av några nyförvärvade tillgångar vilkas värde enligt balansräkningen uppgår till de erlagda utgifterna. Sådana företag kan ibland komma under den

[1] Prop. 1975: 103 s. 218 och s. 501.

gräns vid vilken likvidationsskyldighet föreligger. Det kan då vara mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att inom kort tid täcka hela bristen i aktiekapitalet. En likvidation kan för sådana företag innebära en onödig värdeförstörelse som går ut över kapitalägarna och de anställda i företaget. Inte minst från de anställdas synpunkt är det nödvändigt att ge likvidationshotade företag ett visst rådrum för att undgå tvångslikvidation. Det är också från den synpunkten påkallat att minska kraven på anskaffning av nytt kapital. En annan faktor av betydelse var att man ville öppna möjlighet att genom nyemission till nominella beloppet täcka erforderlig del av bristen i aktiekapitalet. Ett krav på att hela aktiekapitalet skall vara täckt medför nämligen att nyemission måste ske till överkurs för att likvidationsskyldighet skall undgås.

Arbetsgruppen vill för sin del inledningsvis nämna att man genom 1975 års lagstiftning inte åsyftat någon ändring i sak när det gäller styrelsens plikt att agera vid befarad kapitalförlust. Den nya lydelsen, som har fått en avsevärt mindre kategorisk avfattning än enligt 1944 års lag, har emellertid vållat missförstånd om lagens innebörd. Arbetsgruppen förordar därför att i lagen uttryckligen föreskrivs att det åligger styrelsen att, närhelst anledning föreligger till antagande, att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet, ofördröjligen upprätta särskild balansräkning för utrönande av bolagets ställning.

De skäl som ovan anförts för en så jämförelsevis lång tidsfrist för täckande av bristen som gällande lag medger är enligt arbetsgruppens mening bärande och gruppen föreslår inte någon ändring på den punkten.

Däremot vill arbetsgruppen ifrågasätta om möjligheten till nyemission till nominella beloppet är ett tillräckligt skäl för att avstå från kravet på full täckning av aktiekapitalet vid utgången av den nämnda tidsfristen. Gruppen vill för sin del besvara frågan nekande med hänvisning till möjligheterna att göra aktieägartillskott.

Gruppen föreslår mot bakgrund av det anförda en återgång till kravet i tidigare lagstiftning på full täckning av bristen sedan aktiekapitalet gått förlorat till två tredjedelar, dvs. bolagets eget kapital understiger en tredjedel av aktiekapitalet. Förslaget innebär ändring i 13 kap. 2 § ABL.

Att likvidationsplikt inträder först när två tredjedelar av aktiekapitalet gått förlorat inger enligt gruppens mening vissa betänkligheter. Gruppen har övervägt en höjning av kvotdelen till hälften för att minska möjligheterna att missbruka ABL genom att uppsåtligen låta aktiekapitalet sjunka under minimikapitalet och för att förhindra att bolag kommer i situationer där bristen i aktiekapitalet blivit så stor att bolaget inte inom föreskriven tid förmår fylla den. Arbetsgruppen har emellertid avstått från att lägga fram förslag härom och föreslår på denna punkt endast en återgång till den ordning som gällde till utgången av år 1976. I sak innebär emellertid dessa bestämmelser att man i ett 50 000-kronorsbolag kan låta täckningen av aktiekapitalet sjunka till 16 666 kr och därefter fortsätta att driva verksamheten för all framtid med endast denna bråkdel av aktiekapitalet i behåll.

Arbetsgruppen menar att, om man i lagen lagt fast uppfattningen att 50 000 kr är ett minimum som ersättning för aktieägarnas personliga betalningsansvar, det inte bör vara tillåtet att varaktigt driva aktiebolag med lägre aktiekapital.

I fråga om aktiebolag med högre registrerat aktiekapital än 50 000 kr synes grunderna för lagstiftningen motivera att bolaget tar konsekvenserna av en förlustbringande verksamhet och sätter ner aktiekapitalet till överensstämmelse med vad det finns varaktig täckning för i form av tillgångar i

bolaget. Det är inte försvarligt att bolag under en följd av år i aktiebolagsregistret skall stå med aktiekaptial som saknar täckning.

Med anledning av det anförda förordar arbetsgruppen att, om bolagsstämman för andra räkenskapsåret i följd fastställer en balansräkning som utvisar att bolagets eget kapital understiger två tredjedelar av det registrerade aktiekapitalet, den samtidigt skall pröva frågan om bolaget skall träda i likvidation. En regel härom bör tas in i en ny 13 kap. 2 a § ABL.

I sammanhanget kan vidare anmärkas att aktiebolags eget kapital i årsredovisningen skall uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. I de situationer förslaget tar sikte på föreligger ansamlad förlust och balansräkningen kan då i denna del ha exempelvis följande utseende.

a) Bundet eget kapital	
1) aktiekapital	50 000
2) reservfond	0
3) uppskrivningsfond	0
b) Ansamlad förlust	
1) balanserad förlust	15 000
2) förlust för räkenskapsåret	5 000

Den prövning bolagsstämman skall företa sker med utgångspunkt i den fastställda balansräkningen. Någon likvidatonsbalansräkning skall således inte upprättas, såvida anledning inte föreligger till antagande att förlusten är så stor att två tredjedelar av aktiekapitalet har gått förlorat (jfr 13 kap. 2 § första stycket). Bestämmelsen är tänkt som en varning åt aktieägare och andra intressenter i bolaget. Aktiekapitalet är inte till fullo täckt och därmed aktualiseras frågan om likvidation. Stannar bolagsstämman för att fortsätta verksamheten – t. ex. därför att man finner att en likvidationsbalansräkning skulle visa täckning för en tredjedel eller mer av aktiekapitalet – antecknas beslutet härom i stämmoprotokollet. Vid den ordinarie bolagsstämman under nästföljande räkenskapsåret – den tredje stämman i följd – måste emellertid full täckning finnas för det registrerade aktiekapitalet. Beräkningen härav sker med tillämpning av reglerna för likvidationsbalansräkning. Styrelsen måste således komplettera det sedvanliga bolagsstämmomaterialet med en likvidationsbalansräkning, om det inte redan av förslaget till årsredovisning framgår att full täckning finns för aktiekapitalet.

Fastställs eller godkännes inte balansräkning som utvisar att full täckning finns för det registrerade aktiekapitalet skall styrelsen, om inte bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försätts i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör eller aktieägare. Underlåter styrelseledamöterna att fullgöra vad som sålunda åligger dem, svarar de och andra som med vetskap härom handlar på bolagets vägnar solidariskt för bolagets uppkommande förbindelser, etc. Bestämmelserna i 13 kap. 2 § första stycket tredje och fjärde meningarna samt andra-fjärde styckena har med andra ord motsvarande tillämpning vid den tredje stämman.

Visar likvidationsbalansräkningen att full täckning finns för aktiekapitalet men företer den ordinarie balansräkningen brist på mer än en tredjedel av aktiekapitalet, måste likvidationsbalansräkning upprättas även på den fjärde etc. bolagsstämman så länge de två senast fastställda balansräkningarna utvisar brist i angiven omfattning.

För att säkra att de nu föreslagna bestämmelserna tillämpas på avsett

sätt bör bolag som inte har sitt aktiekapital tillfullo täckt åläggas skyldighet att ha auktoriserad eller godkänd revisor. Till denna fråga återkommer arbetsgruppen i avsnitt 9. Där behandlas också frågan om skyldighet för revisor att ansöka om likvidation när likvidationsplikt föreligger.

9 Kvalificerad revisor m. m.

9.1 Nuvarande ordning[1]

I ABL ges allmänna föreskrifter om revisorer i aktiebolag. Dessutom finns bestämmelser om revisorsintyg i vissa fall.

De allmänna bestämmelserna finns i 10 kap. Revisor väljs av bolagsstämman för tid och till antal som anges i bolagsordningen. Mer än en revisor behöver inte finnas. Ingenting hindrar att revisorsuppdrag gäller t. v.

I bolagsordningen kan bestämmas att en eller flera revisorer, dock inte alla, skall tillsättas av annan än bolagsstämma, t. ex. staten, kommun, de anställda eller ägarna till aktier av visst slag eller aktieägarminoritet av viss storlek. Utöver de allmänna behörighetskrav på svenskt medborgarskap etc. som lagen uppställer för befattningshavare i bolagsorgan gäller såsom ett allmänt kvalifikationskrav att revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande. Medan brister i fråga om medborgarskap etc. kan föranleda länsstyrelsen att förordna behörig revisor är det allmänna kvalifikationskravet sanktionerat endast på det sättet att om bolagsstämman till revisor utser någon som inte uppfyller nämnda krav så kan bolagsstämmans beslut klandras. Till revisor kan utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Bestämmelser om hur sådana bolag skall organiseras och drivas finns i förordningen (1973: 221) om auktorisation och godkännande av revisorer och i kommerskollegiets revisorskungörelse (KFS 1973: 6, omtryckt 1977: 23).

Större bolag är skyldiga att anlita kvalificerad revisor. Sådana företag indelas i två grupper, varav den ena omfattar bolag som skall ha auktoriserad revisor och den andra gruppen omfattar bolag i vilken revisionen kan utföras av antingen auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Vid tillämpningen av revisionsbestämmelserna likställs auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor.

Uppgår bolagets bundna egna kapital till minst 1 milj. kr., skall minst en av bolagsstämman utsedd revisor vara auktoriserad eller godkänd revisor.

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett belopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av resp. räkenskapsår (f. n. 13,1 milj. kr.).
2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

[1] Bökmark: Nya aktiebolagslagen s. 48 ff.

3. bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på fondbörs eller på lista utgiven av sammanslutning av svenska fondkommissionärer.

Den balansomslutning som är relevant avser de redovisade tillgångsvärdena med avdrag för eventuellt redovisade passivposter för värdeminskning, varulagerreserv, ackumulerade överavskrivningar etc.

Det är av största vikt att revisor intar en självständig ställning i förhållande till bolaget. Med anledning härav uppställer lagen långtgående jävsbestämmelser (10 kap. 4 §).

Om aktiebolag försummar att utse föreskrivna revisorer eller utser revisorer som inte är behöriga, kan länsstyrelsen ingripa. Står exempelvis revisor i låneskuld till det reviderade bolaget, skall länsstyrelsen entlediga honom och förordna behörig revisor.

Ingripande av länsstyrelsen är inte det enda medel som står till buds för rättelse då revisor saknas eller revisor är obehörig. Ett val på bolagsstämma av obehörig revisor kan klandras. För fall då revisor avgår eller entledigas eller blir obehörig föreskriver lagen vidare att styrelsen oförd röjligen skall föranstalta om nytt revisorsval. Det starkaste medlet torde emellertid vara att revisorer måste finnas och medverka för att beslut om fastställelse av årsredovisning samt om vinstutdelning och decharge skall vara lagliga. Om revisor finns, men är jävig, kan besluten bli klanderbara.

Revisor skall i den omfattning god revisionssed bjuder granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Även om revisorerna normalt tillsätts av bolagsstämman så utövar de sin granskning inte bara i aktieägarnas intresse. Revisor är skyldig att se till att bolaget iakttar de bestämmelser i aktiebolagslagen eller bolagsordningen som avser att skydda bolagets borgenärer, anställda och den aktieköpande allmänheten. Detsamma gäller i fråga om de bestämmelser i lagen som avser att ge skydd för de enskilda aktieägarna. Även det allmännas intressen måste beaktas under revisionen.

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman. I denna berättelse skall anges bl. a. om styrelseledamot handlat i strid mot ABL eller bolagsordningen. För revisor gäller vidare vissa regler om tystnadsplikt och upplysningsskyldighet. Slutligen bör nämnas att revisor som vid fullgörande av sitt uppdrag skadat bolaget kan åläggas skadeståndsskyldighet.

Av det anförda framgår att lagstiftaren reserverat de kvalificerade revisorerna för i första hand de större bolagen. I de mindre bolagen gäller endast det allmänna kvalifikationskravet i 10 kap. 2 §. För vissa särskilda fall kräver lagen emellertid även i små bolag medverkan av kvalificerad revisor med särskilda intyg. För att säkra att aktiekapitalet verkligen tillförs bolaget vid apportemission krävs sålunda i registreringsärendet intyg härom från auktoriserad eller godkänd revisor. Av intyget skall vidare framgå att egendomen inte övervärderats och att den är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet (2 kap. 9 §, 4 kap. 6 §, 5 kap. 14 §).

Också utanför ABL uppställs ofta krav på intyg från kvalificerad revisor t. ex. i samband med ansökan om statsbidrag till lagerstöd, exportstöd för teko- och glasindustrin, bidrag till miljövårdsinvesteringar, resebyrågarantier och trafiktillstånd för åkerier.[1]

[1] Viss kritik har under senare tid framförts mot de ökande kraven på sådana intyg. Se Balans 5/1977 s. 9 och 7/1977 s. 13.

9.2 BRÅ PM (1978: 2) Revisors verksamhet

Revisors verksamhet har nyligen granskats av en arbetsgrupp inom BRÅ. I en promemoria som f. n. remissbehandlas, föreslås såvitt här är av intresse, att det i aktiebolagsregistret skall intas uppgifter om revisor motsvarande vad som gäller beträffande bolags ställföreträdare (jfr denna promemoria avsnitt 11) samt att kvalificerad revisor på sikt skall krävas i alla aktiebolag.

Som skäl för sistnämnda krav anförs bl. a. att det generellt sett inte är företag med kvalificerade revisorer som är mest utsatta när det gäller ekonomisk brottslighet. Det är i stället ofta fråga om aktiebolag med lågt aktiekapital, som bildats för att ge den ende aktieägaren befrielse från personligt ansvar och för att ge denne "en skylt utåt". I sammanhanget hänvisas till företagsskatteberedningens betänkande (SOU 1975: 54) Fåmansbolag (s. 160) och Kedner: Företagskonkurser (SIND 1975: 2) som belyser behovet av kvalificerad revisor också i små bolag.

Tillgången på kvalificerade revisorer är f. n. begränsad men enligt den arbetsgruppens bedömning bör det på anförda skäl finnas förutsättningar för att tillgången på kvalificerade revisorer skall vara i balans med successivt utökade krav på kvalificerad revisor. Vidare anförs:

> Under en övergångstid, till dess det införts krav på att kvalificerad revisor skall finnas i alla aktiebolag, bör det därför vara möjligt att efter hand utvidga kretsen av företag vilka är skyldiga att ha kvalificerad revisor. Såsom en första åtgärd bör införas bestämmelse med krav på kvalificerad revisor i alla nystartade aktiebolag. Övergångsvis bör också genom ändring i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen fler aktiebolag än i dag omfattas av plikt att ha kvalificerad revisor. Huruvida endast skyldigheten enligt 10 kap. 3 § första stycket att ha auktoriserad eller godkänd revisor eller om också skyldigheten enligt 10 kap. 3 § andra stycket att ha auktoriserad revisor bör utvidgas kan givetvis diskuteras. Ett annat alternativ för en successiv övergång till kvalificerad revision i alla aktiebolag kan vara att införa regler motsvarande vad som gäller för övergången till bokföringsmässig redovisning av inkomster av jordbruksfastighet. Övergången kan enligt ett sådant alternativ ske över ett antal år genom att gränsen för kvalificerad revision – kopplad till företagets totala balansomslutning – sänks efter hand.

I sammanhanget hänvisas också till frågan om en revisionsplikt beträffande handelsbolag, kommanditbolag och enskilda näringsidkare [jfr betänkandet (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler].

9.3 Överväganden

9.3.1 Kvalificerad revisor

Arbetsgruppen delar självfallet uppfattningen att kvalificerad revisor på sikt bör krävas i alla aktiebolag. Under en övergångstid bör emellertid en prioritering kunna göras så att det beräknade tillskottet av kvalificerade revisorer sätts in där revisorerna gör mest nytta.

Risken för missbruk av aktiebolagsformen är som tidigare antytts störst i fåmansbolag med lågt aktiekapital. Det ligger därför nära till hands att föreslå kvalificerad revision i första hand i sådana bolag. Emellertid finns bolagets karaktär av fåmansbolag inte registrerad i aktiebolagsregistret och antalet 5 000-kronorsbolag utgör långt mer än hälften av samtliga bolag. Denna lösning är därför för närvarande inte framkomlig. I stället förordar

arbetsgruppen kvalificerad revision i aktiebolag som bevisligen är i riskzonen på det sättet att en del av det registrerade aktiekapitalet har gått förlorat. Därigenom säkras också efterlevnaden av den i det föregående föreslagna likvidationsplikten när det under tre räkenskapsår i följd förelegat en påtaglig brist i aktiekapitalet.

I enlighet härmed föreslås att till 10 kap. 3 § fogas ett nytt stycke av innebörd att i bolag, där enligt senast fastställda balansräkning full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital, minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Den föreslagna lagändringen bör träda i kraft samtidigt med de föreslagna likvidationsbestämmelserna.

Om bolagsstämman i bolag som enligt det nämnda måste ha kvalificerad revisor inte utser sådan, bör det ankomma på länsstyrelsen att efter anmälan förordna behörig revisor. 10 kap. 6 § föreslås ändrad för att täcka också denna situation. Det åligger enligt det lagrummet styrelsen, att göra anmälan till länsstyrelsen. Emellertid kan anmälan göras av envar och det förefaller lämpligt att registreringsmyndigheten i den mån den uppmärksammar förhållandet gör sådan anmälan till länsstyrelsen. Särskild lagbestämmelse härom behövs inte. Det kan anmärkas att förordnande av länsstyrelsen inte är det enda medel som står till buds för rättelse då revisor är obehörig. Val på bolagsstämma av obehörig revisor kan klandras. Vidare krävs att behörig revisor medverkar för att beslut om fastställelse av årsredovisning samt om vinstutdelning och ansvarsfrihet skall vara lagliga.

9.3.2 Revisors skyldighet vid kapitalbrist

En näraliggande fråga är hur revisor skall agera när det enligt hans mening föreligger likvidationsplikt för bolaget till följd av bristfällig täckning av aktiekapitalet men styrelsen och bolagsstämman gör en annan bedömning. F. n. föreskrivs (13 kap. 2 § första stycket tredje meningen) att ansökan att bolaget försätts i likvidation då *kan* göras av revisor. Frågan om denna formulering innebär att revisorn inte bara har rätt utan också plikt att göra ansökan om tvångslikvidation även om bolagets ledning och aktieägare inte önskar detta och är beredda att ta ett personligt betalningsansvar för bolagets uppkommande förbindelser vid fortsatt drift har uppmärksammats på flera håll. Bl. a. har kommerskollegiet, revisionsenheten, för den angivna situationen den 27 februari 1978 uttalat (REV 250/77):

> Att styrelseledamot, verkställande direktör och aktieägare enligt paragrafens första stycke tredje meningen givits rätt att anhängiggöra ärende av det slag, varom här är fråga, får ses mot bakgrund av – förutom intresset att skydda bolagets bundna kapital – bestämmelserna i paragrafens fjärde stycke om personligt betalningsansvar. För revisor aktualiseras ej sådant ansvar. Revisorns rätt att anhängiggöra ärende har i propositionen till ny aktiebolagslag av föredraganden i stället uttryckligen motiverats med att: "... det är angeläget att skyddet för det bundna kapitalet blir effektivt. Erfarenheten visar att styrelsen inte sällan underlåtit att ansöka om tvångslikvidation och det är därför befogat att initiativrätt ges åt revisorn som är väl insatt i bolagets ekonomiska situation."
>
> Vad i lagtexten sägs kan svårligen tolkas som en absolut förpliktelse för revisorn att anhängiggöra ärendet. Samtidigt måste ovannämnda propositionsuttalande sägas klart ge uttryck för att lagstiftarens tanke varit att revisorn, om förhållandena enligt hans bedömning är sådana att rörelsen ej bör drivas vidare, verkligen bör utnyttja den rätt till initiativ

som lagen ger honom. Har revisorn kännedom om att det åligger styrelsen att inlämna likvidationsansökan, men att denna eller övriga initiativberättigade ej fullgör sin skyldighet respektive utnyttjar sin möjlighet, är det därför svårt att se annat än att revisorn i sådana fall som ovan sägs bör utnyttja sin initiativrätt.

Frågan, om underlåtelse från revisorns sida att göra anmälan till rätten kan medföra disciplinär åtgärd, kan ej besvaras generellt utan får bedömas från fall till fall.

Arbetsgruppen menar att tiden nu är mogen att lägga en absolut förpliktelse på revisorn i den angivna situationen. I enlighet härmed föreslås att i 13 kap. 2 § första stycket tredje och fjärde meningarna får följande lydelse: "Godkännes ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning som utvisar att full täckning finns för det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen *eller revisor*, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försättes i likvidation. Sådan ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör eller aktieägare." Genom ordet "godkännes" markeras att det inte är fråga om en balansräkning per balansdagen utan en räkning som avser det aktuella läget på stämmodagen.

Den föreslagna ändringen i 13 kap. 2 § skall inte tolkas så snävt att revisor som i samband med en konflikt med styrelsen/aktieägarna av nyss angivet slag av bolagsstämman entledigats med omedelbar verkan därmed genast har förlorat sin behörighet att ansöka om bolagets försättande i likvidation. En sådan behörighet bör även utan uttryckligt stöd i lag anses föreligga under en skälig tid från det revisorn lämnat sitt uppdrag.

Arbetsgruppen vill påpeka att förslaget inte löser frågan hur revisorn bör agera, om han har uppfattningen att bolagets aktiekapital har gått förlorat till mer än två tredjedelar men styrelsen vägrar upprätta likvidationsbalansräkning och kalla till bolagsstämma. Enligt 9 kap. 6 § har revisorn rätt till extra bolagsstämma och om styrelsen vägrar kan länsstyrelsen på hans begäran utfärda kallelse (9 kap. 8 §). Om emellertid bolagsstämman – som man kan befara exempelvis när styrelse och aktieägarkrets är identisk – finner att aktiekapitalet finns i behåll till en tredjedel eller mer, ger förslaget inte någon behörighet åt revisorn att ansöka om likvidation av bolaget. Enligt vad arbetsgruppen har erfarit är denna och hithörande frågor f. n. föremål för överväganden inom revisorsorganisationerna. I avbidan på resultatet härav avstår arbetsgruppen från att nu lägga fram förslag till lösning. Praxis i dessa frågor bör emellertid följas med uppmärksamhet.

I anslutning till sist berörda fråga kan nämnas att det sedan lång tid från olika håll har framförts kritik mot att revisor tillsätts av bolagsstämman och inte av ett från bolaget fristående organ. Särskilt i fåmansbolag där aktieägarkrets och styrelse ofta är identisk innebär det att revisorn utses av dem han skall kontrollera. Förslag om försöksverksamhet i vissa större bolag med revisorer utsedda av länsstyrelse har framlagts[1] men inte lett till åtgärder. Under en följd av år har vidare i riksdagen väckts motioner om offentliga revisorer i syfte att stärka revisorernas oberoende ställning.

Från de synpunkter arbetsgruppen har att beakta skulle det vara värdefullt med revisorer som står mera fria från bolagsstämman än vad som nu är fallet i t. ex. fåmansbolagen. Ett överförande på t. ex. länsstyrelserna av uppgiften att utse revisor i aktiebolag förutsätter emellertid bl. a. en grundläggande diskussion om revisionens syfte och revisorns roll i företagen, en

[1] Samarbetsutredningens betänkande (SOU 1971: 41) Företag och Samhälle.

diskussion som inte kunnat föras inom ramen för denna arbetsgrupp. Arbetsgruppen avstår därför från att lägga några förslag i ämnet och hänvisar till de åtgärder som förordas i BRÅ-promemorian 1978: 2 och som enligt arbetsgruppens mening är allmänt ägnade att stärka revisorns oberoende. Dessutom föreslås i förevarande promemoria bl. a. skyldighet för revisor att ansöka om bolagets försättande i likvidation. Därigenom markeras också revisorns oberoende från bolagsstämman.

10 Byte av firma och säte

10.1 Nuvarande ordning

I bolagsordningen för aktiebolag skall anges bl. a. bolagets firma och den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte (2 kap. 4 § 1 och 2 ABL). Beslutet om ändring av bolagsordningen fattas av bolagsstämman. Beslut om ändring i bolagsordningen skall genast anmälas för registrering och får ej verkställas förrän registrering skett (9 kap. 14 § ABL). I samband med registreringen publiceras ändringen i Post- och Inrikes Tidningar (18 kap. 2 § ABL).

Firma är den benämning under vilken näringsidkare driver sin verksamhet /1 § firmalagen (1974: 156)/. Aktiebolags firma skall innehålla ordet aktiebolag. Firman skall tydligt skilja sig från annan förut i aktiebolagsregistret eller filialregistret införd ännu bestående firma. För registrering av aktiebolags firma gäller i övrigt vad som föreskrives i firmalagen. Bestämmelserna i nämnda lag och förbud mot användning av firma och om hävande av firmaregistrering gäller också aktiebolags firma (16 kap. 1 och 2 §§).

Hänvisningen till firmalagen innebär bl. a. förbud mot överlåtelse av firma annat än i samband med överlåtelse av den näringsverksamhet i vilken firman används (13 § firmalagen). Förbudet kringgås emellertid ofta genom att aktiebolaget genom ändring av bolagsordningen antar ny firma varefter den gamla firman efter avregistreringen antas av ett annat bolag. Någon karenstid för avregistrerade firmor finns inte.

För att kunna identifiera bolagen trots firmabyten har varje bolag ett organisationsnummer som följer det till dess bolaget upplöses /lagen (1974: 174) om identitetstecken för juridiska personer/. Beträffande möjligheterna att genom aktiebolagsregistret följa firmabyten hänvisas till avsnitt 3.

Var styrelsen har sitt säte har praktisk betydelse i en rad hänseenden. Först och främst gäller som bolagets hemvist den ort där styrelsen har sitt säte. Bolaget har således att svara i tvistemål i rätten på den orten. Samma bestämmelse gäller för konkursansökan. På skatteområdet gäller dessutom att den ort där bolagets styrelse har sitt säte är bestämmande för beskattningen av bolaget. I vissa skattesammanhang är emellertid även den ort där verksamheten bedrivs av intresse. Beträffande vissa skatter finns bestämmelser om att den skattskyldige skall låta registrera sig hos beskattningsmyndigheten. Så är fallet i fråga om mervärdeskatt. Bolaget är därmed skyldigt att inom viss tid underrätta länsstyrelsen om att bolaget ändrat sätesort.

10.2 Överväganden

Enligt uppgifter från många håll är det inte ovanligt att ett bolag på obestånd inför en förestående konkurs eller likvidation byter firma. Anledningen härtill kan vara att firmanamnet representerar ett visst ekonomiskt värde som bolaget vill bevara för framtida näringsverksamhet. Ofta ingår emellertid namnbytet som ett led i en rad åtgärder som syftar till att vilseleda borgenärer och andra intressenter i bolaget. I samma syfte företas ibland ändringar i bolagsordningens bestämmelser om den ort där styrelsen skall ha sitt säte. Bolaget vill kanske förlägga ett ofrånkomligt konkurs- eller likvidationsförfarande till en ort där man saknar närmare erfarenhet av bolaget och där kontrollmyndigheternas arbetsläge är så pressat att eventuella oegentligheter kan beräknas passera obemärkt.

Det är emellertid inte endast när konkurs o l är omedelbart förestående som de angivna manipulationerna företas. Byte av säte kan också ske för att fortlöpande undgå skatter av olika slag. Åtgärden kombineras då med underlåtenhet att till skattemyndigheterna i den nya orten anmäla bytet. Skattemyndigheterna har visserligen rutiner för byten av nu angivet slag men viss risk föreligger att bolaget glider ur kontrollsystemet. Under alla omständigheter blir det svårt att upprätthålla kontinuiteten i skattekontrollen.

De problem som firmabytena aktualiserar kan endast delvis avhjälpas genom införande i firmalagen av en bestämmelse om karenstid så att avregistrerad firma inte får inregistreras på nytt innan viss tid förflutit. Bl. a. kan man inte på detta sätt förhindra att aktiebolag byter firma utan avsikt att låta det gamla namnet återuppstå. Ekonomisk brottslighet innefattande manipulationer med firmabyten torde vara ojämförligt vanligast i aktiebolag. Det närbesläktade problemet med otillbörliga ändringar av styrelsens säte måste lösas inom ABL:s ram. Arbetsgruppen menar därför att det är påkallat med föreskrifter i ABL som begränsar rätten att byta firma eller säte.

Utgångspunkten bör i fortsättningen vara att aktiebolag får byta firma eller säte, om det är påkallat av särskilda skäl. Det kan vara marknadsmässiga skäl – bolaget har t. ex. övergått till ny verksamhet som anses böra komma till uttryck i firman. Eller skälen kan vara av organisatorisk art. Bolaget har exempelvis förvärvats av ett annat bolag och koncernförhållandet skall avspeglas i firman. Även andra särskilda skäl bör godtas. Den gamla firman innehåller t. ex. släktnamn som inte längre återfinns i bolagsledningen eller bland aktieägarna.

Som framgått av det föregående är särskild försiktighet påkallad när firmabyten etc. kan antas ske i syfte att undgå ansvar för gäldenärsbrott. Arbetsgruppen menar därför att det över huvud taget inte bör vara tillåtet att byta firma eller säte om ej full täckning finns för bolagets registrerade aktiekapital. Beräkningen härav bör få ske med tillämpning av bestämmelserna om likvidationsbalansräkning.

Arbetsgruppen är medveten om att inarbetade firmanamn representerar förmögenhetsvärden som med den föreslagna ordningen inte blir möjliga att utnyttja i i och för sig lojala företag som emellertid lidit förluster så att en del av aktiekapitalet gått förlorat. Detta är emellertid inte någonting principiellt nytt. Bolag i likvidation eller konkurs får sålunda inte ändra sin bolagsordning. Vad som nu föreslås kan sägas innebära att tidpunkten för förbudet att byta firma etc. tidigareläggs i förhållande till vad som i dag gäller.

Även om emellertid full täckning finns för aktiekapitalet kan det finnas skäl att iaktta särskild försiktighet. Det gäller enligt arbetsgruppens mening om bolaget har eller nyligen har haft problem med likviditeten. Bolag mot vilket allvarlig betalningsanmärkning har förekommit under det närmast föregående året bör därför inte tillåtas byta firma eller säte.

I ABL finns föreskrifter om intyg av kvalificerad revisor för att styrka bl. a. värdet av apportegendomen (2 kap. 9 §, 4 kap. 12 §). Arbetsgruppen föreslår en liknande ordning i de nu aktuella registreringsärendena. En sådan lösning ligger också väl i linje med förslaget i avsnitt 9 att aktiebolag som saknar full täckning för sitt aktiekapital skall ha minst en av bolagsstämman utsedd kvalificerad revisor.

I enlighet med det anförda föreslår arbetsgruppen att beslut om ändring av bolagsordningen såvitt angår bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte får registreras om 1. ändringen är påkallad av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra särskilda skäl och 2. yttrande företes från auktoriserad eller godkänd revisor om att full täckning, när intyget avges, finns för bolagets registrerade aktiekapital och att såvitt känt någon allvarlig betalningsanmärkning mot bolaget inte har förekommit under det närmast föregående året. 13 kap. 2 § tredje stycket har motsvarande tillämpning.

Alltför stora krav kan inte ställas på revisorns undersökningsplikt vid utfärdandet av det föreslagna intyget. Någon partiell revision av bolaget är inte nödvändig utan revisorn har att göra sig en allmän föreställning om bolagets ställning ur soliditets- och likviditetssynpunkt. Den enklaste vägen att undersöka om någon betalningsanmärkning förekommit bör vara att på sedvanligt sätt ansöka om kreditupplysning om bolaget från företag som driver kreditupplysningsverksamhet. Revisorn bör även ta kontakt med kronofogdemyndighet främst för att få närmare upplysningar om bolagets eventuella restförda skatter och avgifter.

Vid bedömningen av frågan om en betalningsanmärkning är allvarlig bör hänsyn tas bl. a. till fordringsbeloppets storlek i förhållande till bolagets betalningskapacitet. Betalningsanmärkning som uppenbart framstår som materiellt oriktig eller missvisande bör inte ligga bolaget till last vid denna bedömning, jfr prop. 1973: 155 s. 97 om lagstiftning angående kreditupplysningsverksamhet.

Arbetsgruppen har övervägt att placera bestämmelsen som ett fjärde stycke i 9 kap. 14 § där ändring av bolagsordningen behandlas. Arbetsgruppen har emellertid stannat för att föreslå att bestämmelsen upptas i 16 kap. om aktiebolags firma (3 §).

Patentverkets beslut att vägra registrering kan överklagas till kammarrätten (jfr 18 kap. 7 § tredje stycket).

11 Byte av styrelse

11.1 Inledning

I avsnitt 10 har föreslagits åtgärder i syfte att försvåra sådana manipulationer med firma och säte som företas i syfte att undgå kontroll av bolaget. Det är inte heller ovanligt med förändringar i bolagets ledning inför en förestående likvidation eller konkurs. Inte sällan ställs myndigheterna inför det problemet att ingen finns som kan företräda bolaget. Ledamö-

terna av den styrelse som finns registrerad i aktiebolagsregistret kan alla uppvisa formellt oklanderliga protokoll som utvisar att deras uppdrag upphört för länge sedan fastän någon anmälan därom inte har gjorts till registret. Och någon ny styrelse har såvitt känt inte utsetts.

11.2 Överväganden

Styrelseledamot i aktiebolag är ett förtroendeuppdrag. Styrelseledamot har därför rätt att efter anmälan till övriga i styrelsen avgå i förtid. Styrelseledamot kan också när som helst skiljas från uppdraget genom beslut av den som utsett honom.

Styrelseledamot utses och entledigas vanligen av bolagsstämman. Bolagsstämma kan hållas utan iakttagande av formföreskrifterna om kallelse etc. i ABL, om alla aktieägare är ense. I praktiken förekommer ofta i bolag med få aktieägare att över huvud taget ingen stämma hålls utan beslutet antecknas i protokoll som cirkulerar mellan aktieägarna och som undertecknas eller på annat sätt godkänns av dem. En sådan ordning med beslut "per capsulam" godkännes såsom likvärdigt med ett i formellt oantastlig ordning tillkommet bolagsstämmobeslut.

Uppskattningsvis 80 % av alla registrerade aktiebolag är enmans- eller fåmansbolag där bolagsstämmobeslutet "per capsulam" kan förekomma. Det torde också vara i sådana bolag som myndigheterna konfronteras med stämmoprotokoll som utvisar att styrelsen sedan länge har avgått fastän anmälan därom inte har skett till patentverket. Möjligheterna att visa att protokollet tillkommit i efterhand med anledning av konkursansökan e. l. är ofta begränsade.

Arbetsgruppen har med anledning härav övervägt förbud för styrelseledamot att avgå, om bolaget därigenom skulle komma att sakna behörig företrädare. Tanken har emellertid avvisats med hänvisning bl. a. till att en sådan lösning skulle förhindra en från andra synpunkter kanske angelägen tvångslikvidation enligt 13 kap. 4 § första stycket 3.

En annan lösning skulle vara att lägga en skyldighet på styrelseledamot som avgår att genast själv göra anmälan härom till patentverket vid äventyr att han annars blir solidariskt ansvarig för bolagets uppkommande förbindelser, om kvarstående styrelseledamöter underlåter att fullgöra vad som åligger dem enligt 13 kap. 2 § första stycket, dvs. ansöka om likvidation när aktiekapitalet gått helt eller till större delen förlorat. Arbetsgruppen menar emellertid att en sådan sanktion är alltför drastisk för att säkra en anmälningsskyldighet.

Arbetsgruppen har därför stannat för en lösning som innebär att bolaget varje år i samband med att det sänder in årsredovisningen till patentverket skall bifoga en aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter, verkställande direktör, suppleanter och firmatecknare med uppgift om deras postadresser och personnummer. Avsikten därmed är inte att belasta patentverket med en kontinuerlig kontroll av att aktiebolagsregistret innehåller aktuella uppgifter. Rent faktiskt kommer emellertid den föreslagna ordningen att ge verket möjlighet att företa t. ex. stickprovskontroller. Tanken med förslaget är endast att löpande få en dokumentation på hur styrelsen enligt sin egen uppfattning var sammansatt vid det tillfälle förteckningen upprättades. Det blir därmed möjligt för myndigheterna att lämna utan avseende stämmoprotokoll som uppvisas i senare sammanhang med syfte att utvisa att styrelsen helt eller delvis redan hade avgått vid tiden för förteckningens upprättande. Denna kontrollmöjlighet bör kunna

bli värdefull i samband med utredning i konkursärenden och i ärenden om personlig betalningsskyldighet enligt 77 a § uppbördslagen m. fl. lagrum.

Den föreslagna förteckningen bör regleras i ett nytt fjärde stycke till 8 kap. 15 § ABL. Förslaget föranleder en konsekvensändring i 19 kap. 2 § första stycket 1.

Det skall tilläggas att i den i 9.2 nämnda BRÅ-promemorian föreslås registrering av bolagets revisor. Genomförs det förslaget, bör förteckningen uppta uppgifter även om revisor.

12 Låneförbudet

12.1 Nuvarande ordning

Aktiebolag får ej lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Detsamma gäller i fråga om penninglån till fysiska eller juridiska personer som står den nyssnämnda personkretsen nära. Vissa undantag görs från detta förbud. Bl. a. gäller det inte om gäldenären driver rörelse och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Vidare får aktiebolag inte lämna penninglån i syfte att gäldenären eller honom närstående fysisk eller juridisk person skall förvärva aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Med penninglån jämställs ställande av säkerhet (12 kap. 7 §). Länsstyrelsen kan medge undantag från låneförbudet, om det vid förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern är påkallat av särskilda omständigheter eller om det i annat fall föreligger synnerliga skäl (12 kap. 8 §). Lån och säkerheter som lämnats efter dispens av länsstyrelse skall upptas i särskild förteckning (12 kap. 9 §).

Låneförbudsreglerna inverkar inte på lån eller säkerhet som lämnats resp. ställts innan lagstiftningen om låneförbud trädde i kraft den 6 juni 1973. Inga föreskrifter finns sålunda om återbetalning av sådana gamla lån. Däremot föreskrivs i 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen att, om fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person har lämnat lån som löper utan ränta eller med lägre ränta än som vanligen utgår på lån av liknande slag, skall sedvanlig ränta eller skillnadsbeloppet hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Vidare skall, om lämnat lån nedskrivits i företagens räkenskaper, också det nedskrivna beloppet hänföras till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren.

12.2 Överväganden

Arbetsgruppen har i det föregående förordat en skärpt likvidationsplikt och motiverat det bl. a. med hänvisning till att 50 000 kr. i aktiekapital utgör ett minimum som ersättning för aktieägarnas personliga betalningsansvar. Som nämnts i avsnitt 10 finns det anledning befara att i de vilande bolag och skrivbordsbolag som i dag finns i stort antal aktiekapitalet på tillgångssidan motsvaras endast av en fordran på aktieägaren. Dessutom torde äldre lån vara vanligt förekommande även i rörelsedrivande fåmansbolag. I sammanhanget kan nämnas att utlåningsfrekvensen anses[1] vara

[1] Kedner: Företagskonkurser SIND 1975: 2.

nästa dubbelt så hög bland blivande konkursföretag som hos företag med fortsatt verksamhet.

De skäl som motiverade höjningen av aktiekapitalet till 50 000 kr. och införandet av låneförbudet aktualiserar också frågan om återbetalning av äldre lån. 1973 års lagstiftning gavs inte någon retroaktiv tillämpning. Lån som i dag inte skulle kunna beviljas utan dispens av länsstyrelse kan därför stå ute i all framtid. Arbetsgruppen menar att åtgärder nu bör vidtas för att återföra sådana utlånade medel till bolaget.

Det helt övervägande antalet fåmansbolag kan antas ha ett aktiekapital som understiger 50 000 kr. Vid utgången av år 1981 skall dessa bolag – om de vill fortsätta sin verksamhet – ha ökat sitt aktiekapital till 50 000 kr. Arbetsgruppen anser att det är rimligt att kräva att gamla lån till närstående vid den tidpunkten skall vara återbetalda åtminstone till den del som behövs för att bolagets registrerade aktiekapital skall vara till fullo täckt. Vid en sådan bedömning skall lånet ej anses ha något värde.

Arbetsgruppen anser det inte vara motiverat med en åtskillnad mellan bolag vilkas registrerade aktiekapital i dag understiger 50 000 kr. och övriga bolag utan menar att det registrerade aktiekapitalet alltid bör vara till fullo täckt. Tidpunkten för återbetalningen av dessa lån bör emellertid lämpligen anknytas till sista dag för höjningen av aktiekapitalet till minimikapitalet 50 000 kr. På sikt bör självfallet eftersträvas att utestående medel i sin helhet återförs till bolaget. Denna fråga får tas upp när erfarenheter vunnits av arbetsgruppens nu berörda förslag.

Som framgår av ledamoten Bångstads reservation på denna punkt (bil. 1) innebär den sist föreslagna regeln om att aktieägarlån inte skall anses ha något värde att bolag som på tillgångssidan upptagit aktieägarlån såsom säkra fordringar vid bedömningen av om återbetalningsskyldighet föreligger kan få balansomslutningen dramatiskt minskad. Arbetsgruppen erinrar emellertid om att bolaget i denna situation har rätt att vid beräkningen av om täckning för aktiekapitalet föreligger avräkna fritt eget kapital dvs. beskattade, disponibla vinstmedel. I den mån det fria kapitalet vid denna beräkning inte räcker till kan en utväg vara att besluta om nedsättning av det registrerade aktiekapitalet. Anses nedsättning inte böra ske måste annars lånet helt eller delvis återbetalas. Därvid kan emellertid som utvecklas nedan de vanliga reglerna om dispens från låneförbudet bli aktuella. Självklart utgör den föreslagna bestämmelsen inget hinder mot att aktieägarlån i årsredovisningen upptas som en tillgång.

Arbetsgruppen är medveten om att förslaget om återbetalning av gamla lån kan innebära svårigheter för låntagarna. Det förtjänar emellertid att påpekas att sex år snart har förflutit sedan låneförbudet trädde i kraft och statsmakterna sålunda markerade att denna typ av lån var oacceptabel. En viss återbetalning av dessa lån torde därför redan ha skett. Förslaget innebär att aktieägarna m. fl. har nära två år på sig att finansiera återbetalningen. Dessutom bör på samma sätt som vid nya lån länsstyrelse kunna meddela dispens från återbetalningsskyldigheten. Därvid bör möjlighet finnas att föreskriva att återbetalning skall ske efter viss avbetalningsplan som då kommer att sträcka sig längre än den 1 januari 1981. Arbetsgruppen förutsätter att den nu ifrågavarande dispensprövningen kan göras något mera generös än vad som i dag gäller för nya lån.

De nu föreslagna reglerna bör upptas som ett nytt tredje stycke till punkten 6 av övergångsbestämmelserna till lagen (1973: 303) om ändring i lagen (1944: 705) om aktiebolag.

Arbetsgruppen vill anmärka att om den nu förordade återbetalningsplik-

ten ej fullgörs, lånet fr. o. m. den 1 januari 1982 skall anses strida mot låneförbudet i ABL och straffansvar sålunda ifrågakomma för de ansvariga.

I sammanhanget vill arbetsgruppen något beröra tillämpningen av bestämmelserna i 12 kap. 7 § andra stycket 3 om s. k. kommersiella lån. Sådana lån undantogs från låneförbudet med hänsyn bl. a. till förhållandena i s. k. oäkta koncerner; dvs. "koncerner" där modern inte utgörs av ett aktiebolag utan av andra slag av juridiska personer eller av en fysisk person. Det ansågs rimligt att den som ägde och drev flera bolag skulle kunna föra över överskottslikviditet från ett bolag till ett annat utan att behöva gå vägen över länsstyrelsen. Låneförbudet gäller inte om gäldenären är företag i samma koncern i vilket det långivande bolaget ingår (12 kap. 7 § andra stycket 2) och de kommersiella lånen skulle således skapa motsvarande ordning i de oäkta koncernerna.

Med kommersiellt lån avses som nämnts lån som betingas av affärsmässiga skäl och som är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Det förtjänar emellertid att anmärkas att begreppet rörelse i bestämmelsen inkluderar all näringsverksamhet. Sålunda ingår t. ex. också jordbruk och fastighetsförvaltning i begreppet.

Därmed ligger emellertid fältet i viss mån fritt för rörelseidkare att föra över kapital från aktiebolag till exempelvis fastigheter som förvärvas i spekulationssyfte. En sådan ordning inger betänkligheter. Arbetsgruppen avstår emellertid från att nu lägga fram förslag i ämnet. 1974 års bolagskommitté har nyligen lagt fram förslag om lagreglering av oäkta koncerner. Kommittén har genom tilläggsdirektiv (Dir 1978: 12) fått i uppdrag att förutsättningslöst utreda frågan om en ändamålsenlig utformning av det aktiebolagsrättsliga koncernbegreppet. I samband med sina överväganden i anledning av tilläggsdirektiven kan kommittén komma att ytterligare uppmärksamma spörsmålet om kringgående av låneförbudet i ABL, jfr bolagskommitténs delbetänkande (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler m. m. s. 125 ff. Arbetsgruppen anser att statsmakterna i samband med att ställning tas till bolagskommitténs nu berörda betänkande även bör ta upp till prövning frågan om de kommersiella lånen.

13 Vilande bolag och skrivbordsbolag

13.1 Nuvarande förhållanden[1]

1944 års aktiebolagslag ändrades våren 1973 så att gränsen för aktiekapitalets lägsta belopp höjdes från 5 000 till 50 000 kr. I särskilda övergångsbestämmelser föreskrevs att aktiebolag vid utgången av år 1978 skulle ha ett lägsta aktiekapital på 50 000 kronor. Denna tidsfrist har därefter förlängts. De nu angivna övergångsbestämmelserna är fortfarande giltiga och innebär sammanfattningsvis följande.

I bolag där konstituerande stämman hållits före den 6 juni 1973 skall aktiekapitalet uppgå till minst 50 000 kr senast vid utgången av år 1981. De bolag, vars registrerade aktiekapital vid denna tidpunkt inte uppgår till 50 000 kr, skall, om de inte trätt i likvidation eller försatts i konkurs, avföras ur aktiebolagsregistret och är därmed upplösta. Uppgift att bolaget har avförts ur registret skall inte kungöras i Post- och Inrikes Tidningar.

[1] Bökmark, Nya aktiebolagslagen s. 131 ff.

När bolaget avförts ur registret, svarar aktieägarna samt styrelseledamöter och verkställande direktör solidariskt för bolagets förpliktelser. Aktieägarna inträder i bolagets ställe som part i de avtal bolaget slutit med tredje man. I den mån bolaget enligt lag eller annan författning varit skyldigt att vidta åtgärd eller lämna uppgift skall detta i stället fullgöras av styrelsen.

Grunden för de nu angivna bestämmelserna är att merparten av bolag med lågt aktiekapital är enmans- eller fåmansbolag. Aktieägarna själva kan därför i flertalet fall förutsättas ha haft ett reellt inflytande över bolagets skötsel. Beträffande flertalet av de rörelsedrivande mindre bolag som det här är fråga om gäller att kreditgivare och kanske också leverantörer tryggat sina fordringar på bolaget genom att aktieägarna gått i borgen eller ställt säkerhet för bolagets åtaganden. Det har därför ansetts naturligt att borgenärsintressena tillgodoses genom att aktieägarna åläggs ett personligt ansvar för det upplösta bolagets förpliktelser. I enmans- eller fåmansbolag föreligger oftast personidentitet mellan aktieägare, styrelse och verkställande direktör. Det kan emellertid förekomma att bolagsledningen står utanför aktieägarkretsen. Eftersom bolagsledningen är direkt ansvarig för bolagets skötsel har det ansetts vara påkallat att också styrelseledamöterna och verkställande direktören åläggs ett personligt ansvar för bolagets tidigare förpliktelser. Ansvarigheten är solidarisk och en borgenär har således rätt att för betalning vända sig till vilken ansvarig person som helst. Kretsen av ansvariga personer bestäms av förhållandena den dag bolaget avfördes ur registret. Aktiebokens notering om aktieägarkrets per den 1 januari 1982 sammanställd med uppgifterna från den sista bolagsstämman före denna dag bör därvid såvitt inte annat visas, äga vitsord.

Uppkommer behov av likvidationsåtgärd sedan bolaget avförts ur registret, skall rätten på ansökan av den vars rätt berörs därav förordna en eller flera likvidatorer i bolaget. Bestämmelsen är tänkt bl. a. för det fallet att ett rörelsedrivande bolag efter upplösning upphör med sin rörelse och svårigheter uppstår att utreda vilka personer som är personligt ansvariga för bolagets förbindelser.

De nu redovisade bestämmelserna bryter mot en grundläggande aktierättslig princip, nämligen att bolagets aktieägare inte på grund av sitt aktieinnehav skall bli personligen ansvariga för bolagets förpliktelser. Inte heller styrelseledamöter eller verkställande direktör har vid fullgörandet av sina åligganden behövt räkna med ett kommande personligt ansvar. Med hänsyn härtill ges i lagen möjlighet för de nu nämnda personerna att undkomma det personliga betalningsansvar som inträder om bolaget upplöses på angivet sätt. Styrelseledamot, verkställande direktör och aktieägare kan därför under tiden d. 1 oktober 1980–d. 31 mars 1981 hos rätten ansöka om likvidation av bolag, vars aktiekapital inte uppgår till 50 000 kr vid utgången av september 1980. Samma rätt tillkommer borgenär eller annan vars rätt kan vara beroende av att bolaget likvideras. Utbyte av gäldenär anses nämligen i princip inte kunna ske utan borgenärernas samtycke. Denna princip ligger också till grund för den uttryckliga bestämmelsen att aktieägarna vid bolagets upplösning inträder i bolagets ställe som part i de avtal bolaget slutit med tredje man.

Det nu angivna avregistreringsförfarandet kan också tillämpas efter ansökan. Bolag, vars registrerade aktiekapital inte uppgår till 50 000 kr. skall, om det inte trätt i likvidation eller försatts i konkurs, upplösas genom att avföras ur aktiebolagsregistret, om samtliga aktieägare och styrelseledamöter samt verkställande direktören begär det före utgången av oktober 1980. De tidigare redovisade bestämmelserna om solidariskt ansvar för

bolagets förpliktelser och om aktieägares inträde i bolagets avtal blir då tillämpliga. Uppgift om att begäran som angivits nu har framställts skall kungöras i Post- och Inrikes Tidningar. Bolaget får inte avföras förrän en månad efter kungörandet. Däremot skall uppgift att bolaget har avförts ur registret inte kungöras.

13.2 Överväganden

De redovisade övergångsbestämmelserna har nu varit i kraft i drygt fem år. Avvecklingen av 5 000-kronorsbolagen går emellertid långsamt. År 1977 upplöstes enligt uppgift från patentverket totalt 7 458 bolag. Av dem upplöstes 1 924 genom konkurs, 294 genom nedlagd likvidation, 898 genom avslutad likvidation samt 4 342 genom frivillig avregistrering.

År 1978 minskade antalet upplösta bolag jämfört med föregående år. Detta år upplöstes 5 594 bolag varav 1 769 genom konkurs, 100 genom nedlagd likvidation, 1 176 genom avslutad likvidation samt 2 394 genom frivillig avregistrering.

En anledning till att 5 000-kronorsbolagen inte avvecklas i önskvärd utsträckning torde – förutom förlängningen av övergångsperioden – vara att osäkerhet råder i frågan om en ny bolagsform för den mindre företagsamheten kommer att tillskapas. 1974 års bolagskommitté har nu avslutat sitt arbete med denna fråga och statsmakternas ställningstagande kan beräknas föreligga hösten 1979.

Arbetsgruppen menar att det finns starka skäl av bl. a. brottsförebyggande natur som talar för att man redan nu aktivt bör försöka få de icke rörelsedrivande bolagen att avvecklas. Därvid måste emellertid viss försiktighet iakttas så att inte åtgärderna drabbar utvecklingsbara företag.

En nära till hands liggande lösning är en skärpning av bestämmelsen i 13 kap. 18 § ABL om att patentverket, om någon anmälan rörande bolaget inte kommit in till verket under de tio senaste åren, på lämpligt sätt skall undersöka huruvida bolaget upphört med sin verksamhet och, om besked ej erhålls att bolaget består, avföra det ur registret. Det är oklart om bestämmelsen i sin nuvarande utformning har någon självständig betydelse i förhållande till bestämmelsen i 13 kap. 4 § första stycket 4 om tvångslikvidation, om bolaget ej enligt 11 kap. 3 § sänt in årsredovisning för något av de senaste två räkenskapsåren. Har årsredovisning kommit in torde förfarande enligt 13 kap. 18 § inte aktualiseras.

Skäl kan anföras för att ersätta 13 kap. 18 § med en bestämmelse om att bolag som enligt årsredovisningarna för de senaste två räkenskapsåren inte har drivit rörelse skall tvångslikvideras eller upplösas genom avförande ur registret med de konsekvenser i form av personligt betalningsansvar som föreskrivs vid upplösning av 5 000-kronorsbolag enligt den under 13.1 redovisade övergångsregleringen.

En mindre drastisk men, som arbetsgruppen bedömer det, väl så effektiv åtgärd är att ålägga aktiebolagen en årlig "registerhållningsavgift". Avgiften bör vara så hög att den gör det motiverat att avveckla de vilande bolagen och skrivbordsbolagen. Det kan nämnas att en sådan avgift – utom i initialskedet när bolaget bildas – även utan uttrycklig föreskrift i kommunalskattelagen – torde utgöra en avdragsgill driftkostnad vid bolagets taxering. För de rörelsedrivande bolagen skulle därmed avgiften bli lättare att bära än för de vilande bolagen och skrivbordsbolagen. Arbetsgruppen förordar denna lösning. Avgiften bör vara i storleksordningen 1 000 kr per kalenderår och bolag.

De intäkter som på detta sätt tillfaller staten bör enligt arbetsgruppens mening lämpligen användas för en effektivisering av aktiebolagsregistret (jfr avsnitt 14). Det bör i sammanhanget särskilt framhållas att ett tillförlitligt aktiebolagsregister är av värde inte minst för näringslivets egna behov. Banker och andra företag som går in i affärsförbindelser med aktiebolag har ett oavvisligt behov av korrekta uppgifter om bolagets ledning och övriga förhållanden.

14 Aktiebolagsregistret

Patentverkets bolagsbyrå skall enligt beslut av statsmakterna flyttas till Sundsvall. Utlokaliseringen beräknas bli slutförd under år 1980. Bl. a. på grund av den förestående flyttningen har bolagsbyrån under senare tid kunnat notera en viss personalavgång och svårigheter att rekrytera ny personal.

Dessa personalbekymmer kan antas vara av övergående natur. I viss mån av övergångskaraktär är också det merarbete som förorsakas bolagsbyrån genom den stora mängden aktiebolag. Många av de icke rörelsedrivande bolagen underlåter att inom föreskriven tid komma in med föreskrivna anmälningar och registreringshandlingar. Patentverket tvingas då ansöka om tvångslikvidation mot bl. a. bolag som saknar till registret anmäld behörig styrelse eller försummat att sända in redovisningshandlingarna för de två senaste räkenskapsåren (13 kap. 4 §). Inte mindre än 40–50 % av de likvidationsanmälningar som patentverket gör på sistnämnda grunder återkallas därför att bolagen fullgör sina skyldigheter under ärendets handläggning i tingsrätten. I samband med minimikapitalets höjning till 50 000 kr. vid utgången av år 1981 kan emellertid en mängd bolag beräknas bli upplösta med åtföljande lättnader i bolagsbyråns arbetsbelastning. I samma riktning kan huvuddelen av de förslag som arbetsgruppen framlagt i tidigare avsnitt antas verka. En sådan lättnad bör kunna utnyttjas för att effektivisera aktiebolagsregistret.

De uppgifter som finns i registret grundas i huvudsak på anmälningar från bolagen själva. Detta innebär risker för felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Namn och personnummer kontrolleras inte av patentverket. Uppgifter om bolagets adress eller firma kan dessutom ofta vara inaktuella.

Arbetsgruppen har särskilt uppmärksammat att endast uppgift om bolagets postadress blir föremål för registrering. Postadressen till ett bolag utgörs många gånger av en uppgift om postfack eller postbox, postnummer samt ortsangivelse. Härmed saknas uppgift om den gatuadress där bolagets styrelse har sitt säte. Inte heller ger registret då någon ledning när det gäller att spåra bolag som bedriver sin verksamhet på en eller flera andra adresser än den uppgivna postadressen. Även vad gäller styrelseledamöterna i bolaget registreras endast postadress.

En annan allvarlig olägenhet är att aktiebolagsregistret inte annat än undantagsvis ger någon möjlighet att söka på person. Man kan därmed regelmässigt inte få besked från patentverket i vilket eller vilka eventuella bolag en för t. ex. bedrägeri misstänkt person är eller varit verksam som styrelseledamot etc.

Angivna svagheter i bolagsregistret framträder särskilt när det gäller bolag som inte sköter sina förpliktelser gentemot det allmänna. Från t. ex. polis- och kronofogdemyndigheternas samt stämningsmännens fältverk-

samhet omvittnas att spanings- och efterforskningsarbetet i fråga om sådana företag och deras aktieägare är betungande och tidsödande. Detta har givetvis negativa följdverkningar för arbetet också hos andra myndigheter. Härtill kommer det kända förhållandet att expeditionstiderna från bolagsregistret är långa, vilket leder till dröjsmål bl. a. i myndigheternas utredningar.

Bristerna medför merarbete och ineffektivitet i myndigheternas ärenden rörande dessa företag och deras ägare. Inte minst i arbetet att bekämpa ekonomisk brottslighet är tillgången till aktuella register med relevanta uppgifter en grundläggande förutsättning för de efterföljande insatserna. Resurser bör därför sättas in på att uppnå en registerhållning av hög kvalité.

Arbetsgruppen anser det från brottsförebyggande synpunkt angeläget att aktiebolagsregistret förs över på maskinläsbart medium för att möjliggöra slagningar på bl. a. fysiska personers namn. Som föreslagits i BRÅ-promemoria 1978: 2 bör registreringsplikten omfatta även bolagets revisorer. Revisorsfunktionen är utomordentligt viktig i kampen mot sådan ekonomisk brottslighet som bedrivs med hjälp av bolag. Det är därför angeläget att möjlighet skapas att på ett enkelt sätt även kunna kartlägga revisorsuppdragen i aktiebolagen. Det förslag till omorganisation av patentverkets bolagsbyrå som nämnts i avsnitt 6.2.2 innefattar enligt vad arbetsgruppen erfarit möjligheter av nu berört slag.

Gruppen har övervägt en föreskrift om registrering även av gatuadressen men avstått från att framlägga förslag härom. Gruppen rekommenderar emellertid att frågan övervägs närmare i samband med den i avsnitt 6.2.2 nämnda pågående översynen av patentverkets bolagsbyrå.

Avslutningsvis vill arbetsgruppen något beröra frågan om en samordning mellan aktiebolagsregistret och andra register.

I fråga om registreringen av fysiska personer, dvs. folkbokföringen, har statsmakterna valt att bygga upp ett basregister med grundläggande uppgifter. Förändringar i registret förs in med täta intervaller. När en person byter bostad kan han informera ett stort antal berörda myndigheter om sin flyttning genom en enda enkel flyttningsanmälan på posten. Från folkbokföringens register aviseras ett stort antal myndigheter med olika samhällsfunktioner om uppgifter ur registret.

Juridiska personer återigen måste lämna uppgifter om ändrade förhållanden till ett flertal register och med anlitande av olika rutiner och blanketter. Registren förs, ofta utan samordning, på olika myndigheter. Kontrollen av uppgifterna är inte alltid effektiv.

Mot denna bakgrund vill arbetsgruppen uttala sin sympati för tanken på ett s. k. basregister (jfr avsnitt 6.2.1) för uppgifter om företag, organisationer och offentliga organ. Ett basregister skulle kunna innebära att styrelsen för ett aktiebolag i framtiden bara behöver göra anmälan om verksamheten i olika avseenden till ett enda register – t. ex. aktiebolagsregistret – som sedan snabbt kan förse andra berörda, såväl kontrollerande som stödjande, myndigheter med grundläggande registeruppgifter. Ett projekt med sådan inriktning har enligt gruppens mening stora förtjänster såväl för de företagare vilkas uppgiftsskyldighet skulle underlättas som från brottsförebyggande synpunkt.

Slutligen vill arbetsgruppen anmärka att det stora antalet namnskyddsbolag i aktiebolagsregistret tyder på att näringsidkare inte anser att firmalagen ger ett erforderligt skydd mot intrång. Gruppen anser det viktigt att man i samband med att ett framtida basregister utreds, också uppmärksammar frågan om behovet av en central firmaregistrering.

Reservation inom arbetsgruppen av ledamoten Bångstad

Såsom ledamot av gruppen får jag uttala en reservation när det gäller förslaget till återbetalning av lån lämnade före 1973 års lagstiftning om låneförbud till aktieägare m. fl. med den motiveringen att frågan är för omfattande och övergripande och ej heller tillräckligt utredd.

Principiellt anser jag det otillfredsställande att frågan om återbetalning icke blev föremål för utredning när lagförslaget kom, utan blev skjutet på framtiden och det finns önskemål att långsiktigt finna en lösning.

Frågan har enligt mitt förmenande icke någon avgörande betydelse när det gäller brottsförebyggande åtgärder annat än i de fall värderingsfrågor kan uppkomma när det gäller likvidationsplikt och därmed sammanhängande frågor. Lånen har på sin tid tillkommit i enlighet med då gällande lagstiftning och innebär ej heller något brott mot nu gällande bestämmelser.

Jag vill bl. a. anföra nedanstående skäl som grund för min reservation.

1. Beräkningssättet för återbetalning

Förslaget innebär att vid utgången av 1981 lånen skall vara återbetalda till den del det behövs för att vid denna tidpunkt skall finnas full täckning för bolagets registrerade aktiekapital, därvid vid beräkningen av det egna kapitalets storlek fordran icke får anses ha något värde.

Detta beräkningssätt ger dramatiska effekter och tar icke någon som helst hänsyn till huruvida fordran är säker eller icke. I många fall kan ett lån ha använts för finansiering av fastighet i vilken rörelsen bedrivs, i andra fall kan den ha använts för andra investeringar och slutligen finns självfallet lån som använts för konsumtion. Jag har i bilaga 1 med underbilagor sammanställt några exempel.

Såsom framgår av exemplen i bilaga 1 innebär arbetsgruppens förslag mycket stora återbetalningar i de fall jag tagit fram.

I exempel 1 kr. 144 300: –
2 kr. 715 000: –
3 kr. 165 000: –
4 kr. 620 000: – –210 000 (oklart, se bil.)

Vid första påseende av arbetsgruppens förslag kan man få uppfattningen att vad aktieägaren skall inbetala endast är ett belopp motsvarande aktiekapitalet, men eftersom fordran icke får upptas till något värde blir det i stället den ovan påvisade effekten. Arbetsgruppen har visserligen föreslagit en dispensmöjlighet, men jag återkommer till denna senare.

De givna exemplen är självfallet sökta för att ge exempel på den drastiska konsekvensen. Jag är emellertid övertygad om att därest man skulle göra en undersökning av befintliga bolag kommer man att finna ett mycket stort antal bolag med likartade problem. Det gäller här inte att diskutera frågan hur dessa problem kunnat uppkomma, utan frågan hur man skall lösa dem och i det hänseendet anser jag arbetsgruppens förslag orealistiskt.

En vägledning för värdering av fordran på aktieägare har genom professor Håkan Nials sakkunniguttalande när det gäller det s. k. "Svecia-fallet" varit uppe till diskussion. Professor Nial menar i sitt uttalande att när det

gäller att bedöma fordran på en aktieägare bör aktieägarens ekonomiska ställning med avdrag för värdet på aktierna i det bolag som har fordran på honom beaktas.

En dylik värdering ger i regel en annan effekt och icke det drastiska resultat som jag påvisat. Exempel 4 tillhör emellertid ett undantag, eftersom aktiekapitalet är så stort. För aktieägaren i det exemplet skall hans förmögenhet reduceras med substansvärdet på aktierna som ligger väsentligt över miljonen. Denna reducering får samma effekt, nämligen att han får en negativ förmögenhet, vilket också kommer att innebära att fordran måste nedvärderas i bolaget. I det fallet är emellertid värdet på aktierna avsevärt högre än det nominella kapitalet, då bl. a. stora övervärden finns i fastighet, varför professor Nials tolkning icke i alla fall kommer att bli rättvisande.

Även om den av professor Nial förordade värderingen skulle appliceras när det gäller värderingen löser den emellertid icke problemet med aktieägarlån, då i dylika fall det finns risk att en del av lånen kan bli förevigade. När det gäller dispensmöjligheterna torde emellertid professor Nials väg bli den enda aplicerbara när det gäller beviljande av dispens, därvid emellertid hänsyn måste tagas till faktiskt värde på aktierna – en utomordentligt svår fråga.

2. Konsekvenser då återbetalning ej kan ske – alternativa möjligheter att lösa frågan

Arbetsgruppens förslag innebär att lån av nu nämnt slag, därest det icke återbetalas senast den 31 december 1981, under år 1982 skall rubriceras som förbjudna lån (till den del det överstiger tillåten gräns enligt värderingsförslaget).

a) Möjligheterna för låntagare att före 1981 års utgång kunna få banklån undandrar sig mitt bedömande. I de fall där fast egendom finns med belåningsmöjligheter torde det allmänna kreditläget bli avgörande, men i vissa fall kan det röra sig om mycket stora belopp och jag är därför tveksam om man överhuvudtaget kan anse det realistiskt att utgå från att denna möjlighet finnes.

b) Aktieägaren/låntagaren kan i de fall han använt lånet för investering i värdebeständig egendom som använts för rörelsen försälja denna egendom till bolaget. Fåmansbolagsdelägare är emellertid föremål för särskilda regler när det gäller värde till vilket han äger rätt att sälja till bolaget – värderingsregler som är väsentligt mer ogynnsamma än för alla andra fastighetsägare. Visserligen finns en dispensmöjlighet men någon praxis hur man ställt sig i detta fall finns icke och dispensinstituten kommer vidare att bli utomordentligt belastade med dispensärenden, eftersom åtgärderna måste vara genomförda före 1981 års utgång. Frågan är sålunda för litet utredd med tanke på de konsekvenser som kan uppkomma.

c) En försäljning till utomstående av fast egendom som låntagaren/fastighetsägaren förvärvat för eget innehav är självfallet också en lösning men kan innebära och tolkas som en form av tvångsförsäljning framför allt med tanke på den korta tidsfristen och kan självfallet också föranleda en hel del andra konsekvenser. Det torde knappast kunna anses rimligt att t. ex. en fåmansbolagsföretagare som använt lånet för anskaffande av egen bostad skall bli tvingad till en försäljning och att anskaffa en annan bostad.

d) Arbetsgruppen har i sitt förslag givit en möjlighet, nämligen en direkt nedsättning av aktiekapitalet. Denna fråga är emellertid icke närmare utredd. Nedsättningen av aktiekapitalet blir självfallet en konsekvens av

en nedskrivning av aktieägarfordran som – som jag tolkar förslaget – icke efter 1981 års utgång torde få upptas som tillgång.

En nedskrivning medför emellertid omedelbart en beskattning hos aktieägaren enligt nu gällande regler för fåmansbolagsdelägare.

En nedsättning av aktiekapitalet kan också med nuvarande lagstiftning innebära att utskiftningsskatt utgår, nämligen till den del aktiekapitalet och det egna kapitalet är uppbyggt på vinster i bolaget och icke inbetalt kapital.

Jag hänvisar till de exempel för vilka jag här ovan redogjort av vilka det framgår att i inget fall eget kapital finns, mot vilket aktieägarfordran kan nedskrivas.* Konsekvenserna av förslaget skulle alltså bli att bolaget blir på obestånd, vilket i realiteten också bör innebära samma sak för aktieägaren. Ur samhällssynpunkt kan denna utveckling icke vara önskvärd för såvitt fordran åtminstone långsiktigt skulle kunna nedamorteras.

3. Dispensmöjligheter

I arbetsgruppens förslag finns en dispensmöjlighet. Rimligtvis bör dispenser kunna ges där lånet ursprungligen uttagits för de ändamål som gäller för nuvarande bestämmelser, dvs. vid förvärv av fast egendom för rörelse, vid utlösen av andra aktieägare och vid generationsskifte. Det synes mig emellertid sannolikt att dessa fall kanske endast kan utgöra en mindre del. Underlag för ett dylikt bedömande saknas.

Dispensinstitutet kommer enligt mitt förmenande att bli utomordentligt hårt belastat. Praxis saknas och tidsfristen – utgången av år 1981 – är enligt mitt förmenande för kort.

Sammanfattningsvis är förslaget enligt mitt förmenande icke tillräckligt underbyggt med hänsyn till de omfattande konsekvenser som jag här ovan påvisat och med hänsyn till den korta tid till vilken frågan måste vara löst, nämligen före utgången av 1981.

Jag anser att hela frågan bör bli föremål för en övergripande utredning, som beaktar såväl de skattemässiga, likviditetsmässiga som värderingsmässiga synpunkterna och dispensfrågan. Det kan inte vara rimligt att införa en lagstiftning som innebär oförutsedda beskattningskonsekvenser eller kanske tvångsförsäljningar.

Även frågan om möjligheterna till en långsiktig avveckling och amortering måste bli föremål för utredning. Det torde knappast finnas någon som i dag kan ange hur många bolag som drabbas i den föreslagna lagstiftningen och vilka ekonomiska konsekvenser den kommer att få.

Jag vill med det sagda påvisa de enligt mitt förmenande negativa effekter som kan uppkomma, därvid jag självfallet inte på något sätt försvarar den situation som många bolag och aktieägare befinner sig i. Tvärtom anser jag det beklagligt att tidigare lagstiftning möjliggjort detta. Det föreligger sålunda full enighet mellan mig och arbetsgruppen att en lösning bör ske av denna fråga men detta är i och för sig inget skäl till förhastade lösningar.

Slutligen vill jag nämna att varken jag eller arbetsgruppen tagit upp frågan om motsvarande, numera förbjudna lån från pensionsstiftelser – i regel mot bankmässig säkerhet – men även dessa lån bör enligt mitt förmenande beaktas i en mera övergripande utredning.

* (gäller exempel 1–3. Undantag exempel 4.)

Bilaga 9: 1
Underbilaga 1

Exempel 1

Aktiebolaget Handelsträdgård

Eget kapital inklusive aktiekapital	kr 30 391:61
Varav aktiekapital	5 000:—
Aktieägarfordran	124 300:—

I exemplet bör det upplysas att aktieägaren är god för fordran, men ej likvid. Han har placerat en del av sin förmögenhet i olika tillgångar varav en del mark och fastighet för handelsträdgården.

I detta exempel skulle han tvingas inbetala följande belopp:

Aktieägarfordran	kr 124 300:—
Avgår eget kapital	30 300:—
Underskott	kr 94 300:—
Tillkommer minimikapital 31/12 1981	50 000:—
Denna aktieägare måste betala	kr 144 300:—

Exempel 2

Aktiebolaget B-T

Eget kapital inklusive aktiekapital	kr 81 000:—
Varav aktiekapital	15 000:—
Aktieägarfordran	746 000:—

Detta exempel ser lustigt ut. Jag kan emellertid nämna att aktieägarfordran är god men tillgångarna placerade i fastigheter som till viss del används i rörelse. Någon inbetalning av fordran fram till 1981 torde vara omöjlig.

Vad som behöver inbetalas är:

Aktieägarlån	kr 746 000:—
Avgår eget kapital	81 000:—
	kr 665 000:—
Tillkommer minimiaktiekapital 31/12 1981	50 000:—
Denna aktieägare måste betala	kr 715 000:—

I båda ovanstående fall skulle vederbörande bli tvungen att realisera tillgångar eller eventuellt sälja dessa till sitt bolag. Fåmansbolagen är emellertid föremål för särskild mindre gynnsam beräkning av ingångsvärden.

Exempel 3, bilaga 1 a)

För detta exempel har jag intagit balansräkningen som bilaga utan angivande av namn. Vi kan kalla bolaget Ekonomiaktiebolag. Såsom framgår av balansräkningen finns en fordran på kr 150 000:— på aktieägaren som torde vara säker för beloppet, men har placerat sina tillgångar i fastigheter, egen bostad o. likn.

Aktieägaren måste inbetala fordran	kr 150 000:—
Avgår eget kapital	35 000:—
	kr 115 000:—
Tillkommer minimikapital 31/12 1981	50 000:—
	kr 165 000:—

Exempel 4, bilaga 1 b)

För detta exempel har jag intagit bilaga 1 b). Det rör sig om ett bilföretag. Såsom framgår av exemplet är det egna kapitalet 1 411 000:—.

Eget kapital	1 411 000:—
Avgår fordran på aktieägare	620 000:—
Eget kapital efter nedskrivning av fordran	790 000:—

Kr 210 000:—* erfordras för att fylla upp till registrerat kapital för såvitt icke aktiekapitalet nedsättes.

Beträffande konsekvenserna se promemorian.

En stor del av lånet har använts för utlösen av annan aktieägare. Aktieägaren är utan tvekan god för fordran men icke likvid. Även en 20-årig amortering skulle innebära årliga amorteringar med över kr 30 000:— per år.

* Återbetalningsbeloppet kr 210 000:— har framkommit sedan avräkning skett med vinstmedel kr 410 000:—. Hur fordran skall återbetalas är emellertid icke förutsett i arbetsgruppens förslag och fortfarande återstår en oåterbetald del av fordran med kr 410 000:—.

Bilaga 9: 1
Underbilaga 1 a)

TILLGÅNGAR	*1978-04-30*	*1977-04-30*
Omsättningstillgångar		
Likvida medel	9 362:52	16 272:32
Kundfordringar	442 098:—	533 885:55
Förskottsbetalda kostnader	21 766:—	19 702:50
Reseförskott	10 000:—	10 100:—
Fordran aktieägare	150 000:—	150 000:—
Övriga fordringar	6 492:90	–
Summa omsättningstillgångar	639 719:42	729 960:37
Anläggningstillgångar		
Inventarier och bil (not 1)	49 940:—	70 963:—
Aktier och andelar	77 100:—	104 842:45
Övriga anläggningstillgångar	192 816:35	188 202:35
Summa anläggningstillgångar	319 856:35	364 007:80
Summa tillgångar	**959 575:77**	**1 093 968:17**

SKULDER OCH EGET KAPITAL	*1978-04-30*	*1977-04-30*
Kortfristiga skulder		
Leverantörsskuld	76 568:35	72 010:60
Källskatteskuld	94 621:—	144 118:—
Upplupna kostnader	323 766:—	600 158:20
Pågående arbete (not 2)	152 116:32	16 214:59
Bolagsskatteskuld	88 021:—	7 072:—
Övriga kortfristiga skulder	993:10	4 318:28
Summa kortfristiga skulder	736 085:77	843 891:67
Långfristiga skulder		
Checkräkningskredit	188 490:—	215 076:50
Summa långfristiga skulder	188 490:—	215 076:50

Eget kapital

Bundet eget kapital		
Aktiekapital	5 000:—	5 000:—
Reservfond	1 000:—	1 000:—
Summa bundet eget kapital	6 000:—	6 000:—
Fritt eget kapital		
Skuldregleringsfond	2 500:—	2 500:—
Balanserad vinst	26 500:—	26 500
Årets resultat	0:—	0:—
Summa fritt eget kapital	29 000:—	29 000:—
Summa eget kapital	35 000:—	35 000:—
Summa skulder och eget kapital	**959 575:77**	**1 093 968:17**
Ställda panter:	Företagsinteckning kronor 150 000:—	Företagsinteckning kronor 150 000:—
Ansvarsförbindelser:	Inga	Inga

Skulder och eget kapital

Kortfristiga skulder			
Egna accepter		225 390:—	200,5
Skulder till leverantörer	885 827:39		
Fordringar hos leverantörer	1 930:15	883 897:24	551,1
Kontraktsskulder		1 206 435:—	859,8
Egna skatter		53 680:—	67,0
Övriga skulder		1 246 659:01	1 060,2
Summa kortfristiga skulder		3 616 061:25	2 738,6
Långfristiga skulder			
Checkräkningskredit (limit 500 000:—)		232 667:50	87,7
Inteckningslån		677 500:—	705,9
Summa långfristiga skulder		910 167:50	793,6
Obeskattade reserver			
Investeringsfond		21 160:—	21,2
Varulagerreserv		231 000:—	356,0
Summa obeskattade reserver		252 160:—	377,2
Eget kapital			
Bundet eget kapital			
Aktiekapital, 10 000 aktier à nom. 100:–		1 000 000:—	1 000,0
Reservfond		128 000:—	80,1
Skuldregleringsfond		–	38,0
Fritt eget kapital			
Balanserad vinst		280 893:75	192,7
Årets vinst		2 128:68	98,1
Summa eget kapital		1 411 022:43	1 408,9
Omslutning		6 189 411:18	5 318,3
Ansvarsförbindelser			
Diskonterade växlar och kontrakt			
PK-Banken			1 332 453:—
kundkontrakt			959 171:—
Pensionsåtagande			105 100:—
Garantiförbindelser SAF			34 160

Bilaga 9: 1
Underbilaga 1 b)

Balansräkning per 1978-04-30

TILLGÅNGAR		*78-04-30*	*77-04-30*
Omsättningstillgångar			
Kassa, bank och postgiro		279 154:85	95,4
Främmande växlar		59 903:—	44,1
Fordringar hos kunder	753 484:61		
Skulder hos kunder	./. 63 546:58	689 938:03	647,4
Övriga fordringar		269 924:30	218,0
Varulager		1 816 268:—	1 546,4
Pågående arbeten		73 097:—	33,2
Summa omsättningstillgångar		3 188 285:18	2 584,5
Spärrkonto hos Riksbanken för investeringsfond		9 734:—	9,7
Spärrkonto hos		–	55,0
Anläggningstillgångar			
Revers		335:—	0,3
Fordran hos aktieägare		620 000:—	620,0
Leasingbilar	972 269:—		
Ackum. avskrivningar	./. 212 169:—	760 100:—	644,8
Maskiner och invent.	533 301:45		
Ackum. avskrivningar	./. 400 860:45	132 441:—	147,5
Servicefordon	17 000:—		
Ackum. avskrivningar	5 100:—	11 900:—	—
Fastighetsinventarier	71 469:02		
Ackum. avskrivningar	21 440:02	50 029:—	—
Fastighet, byggnad	1 020 111:25		
Ackum. avskrivningar	164 435:25	855 676:—	896,0
Fastighet, markanl.	206 876:—		
Ackum. avskrivningar	6 465:—	200 411:—	–
Fastighet, tomt		360 500:—	360,5
Summa anläggningstillgångar		2 991 392:—	2 669,1
Omslutning		6 189 411:18	5 318,3
Ställda panter			
Fastighetsinteckningar		1 500 000:—	
Företagsinteckningar		1 000 000:—	
Spärrade bankmedel		214 784:17	

Reservation inom styrgruppen av ledamoten Winberg

Arbetsgruppen har framlagt ett flertal förslag som syftar till att förhindra att aktiebolagsformen används för att genomföra straffbara handlingar av ekonomisk art och som därmed ingår i begreppet ekonomisk brottslighet. Från denna synpunkt synes förslagen effektiva. Det måste dock även uppmärksammas om förslagen kan komma att få negativa effekter för seriöst arbetande aktiebolag. I tre avseenden kan jag vid en sådan bedömning av förslagens för- och nackdelar inte biträda arbetsgruppens förslag:

1. Reglerna om *likvidation* och om *täckning* av förlorat aktiekapital var föremål för bedömning i samband med lagstiftningsarbetet 1975. Jag anser inte att tillräckliga erfarenheter ännu finns för att nu ändra dessa regler.

2. Förslaget om att patentverket skall göra en materiell prövning vid ändring av aktiebolags *firma och säte* torde endast ge begränsade fördelar för brottsbekämpningen men kan medföra ett inte ringa administrativt krångel.

3. I samband med införandet av *låneförbudet* 1973 prövades frågan om lån som lämnats före ikraftträdandet av förbudet. Det finns enligt min mening inte skäl att nu göra en annan bedömning.

Ledamoten Josefson har instämt i punkt 1 av Winbergs reservation.

Bilaga 10

Sammanställning av remissyttranden över BRÅ:s promemoria (BRÅ PM 1979: 5) Aktiebolagslagen – förstärkt skydd för det bundna kapitalet, m. m.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av justitiekanslern, riksåklagaren, hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms tingsrätt, rikspolisstyrelsen, bokföringsnämnden, bankinspektionen, Stockholms fondbörs, riksrevisionsverket, riksskatteverket, kommerskollegium, patent- och registreringsverket, statens industriverk, länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus samt Malmöhus län, delegationen (B 1977: 09) för företagens uppgiftslämnande m. m. (DEFU), Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Institutet för intern revision, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Svenska bankföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska handelskammarförbundet, Svenska kommunförbundet, Stockholms kommun, Svenska revisorsamfundet, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges ackordscentral, Sveriges advokatsamfund, Sveriges aktiesparares riksförbund, Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund, Finansieringsföretagens förening, Svenska företagares riksförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO)-Familjeföretagen, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund.

Följande remissinstanser har till sina remissyttranden fogat yttranden,

riksåklagaren av överåklagarna i Stockholms, Göteborgs och Malmö åklagardistrikt, länsåklagarna i Malmöhus län och Älvsborgs län samt länsåklagaren för speciella mål Thorsten Rosenberg,

kommerskollegium av Skånes handelskammare – i vars yttrande Stockholms och Gotlands handelskammare samt handelskammaren i Gävle har instämt – och handelskammaren för Örebro och Västmanlands län samt

länsstyrelsen i Malmöhus län av kronofogdemyndigheten i Malmö.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen har instämt i yttrandet från Sveriges industriförbund.

1 Allmänna synpunkter

Justitiekanslern: Från de synpunkter, främst rättsskyddssynpunkter som JK har att bevaka har jag ingen erinran mot arbetsgruppens förslag till ändringar, och jag finner inte anledning att särskilt kommentera de olika förslagen. Ett par allmänna kommentarer kan dock vara på sin plats.

En fundamental fråga är huruvida de föreslagna ändringarna, om de genomförs, kommer att visa sig effektiva vid bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten. Enligt min bedömning är det orealistiskt att räkna med någon mera påtaglig effekt. Måhända kan ändringarna medverka till att sådana företagare som inte är direkt kriminellt inriktade utan mera allmänt illojala mot samhället avhåller sig från svårare övertramp och då har ändringarna i så måtto ett visst värde.

Den rekommenderade nyordningen riktar sig emellertid främst mot så-

dana företagare, som metodiskt går in för att tillskansa sig medel som rätteligen tillkommer det allmänna och som därvid inte tvekar att använda olagliga tillvägagångssätt. Dessa företagare är inte bara skrupelfria utan besitter eller förfogar också över ett betydande ekonomiskt och juridiskt kunnande. Mot sådana personer kan, som jag ser det, ändringar och skärpningar i aktiebolagslagstiftningen leda till önskat resultat endast under förutsättning att alternativa missbruksformer saknas och, framför allt, att en snabb och effektiv kontrollapparat står till buds för övervakning av efterlevnaden.

Dessa spörsmål har arbetsgruppen knappast alls övervägt i promemorian, vilket måste sägas vara en brist. Jag är för min del ganska övertygad om att flera av ändringsförslagen kommer att visa sig vara föga mer än ett slag i luften mot den grava ekonomiska brottsligheten.

Arbetsgruppens förslag gäller i lika mån lojala och illojala företagare. Några av de föreslagna ändringarna kan antas komma att drabba lojala företagare ganska hårt. I promemorian uppmärksammas detta förhållande endast i ringa mån. Jag saknar en något mera ingående undersökning av förslagens verkningar för de lojala och seriösa företagarnas vidkommande. En sådan undersökning är ännu mer angelägen om det – som jag förmodar – är så att ändringarnas värde för brottsbekämpningen är obetydligt.

Riksåklagaren: Självfallet bör eftersträvas att den civilrättsliga lagstiftningen blir så utformad att den i möjligaste mån är ägnad att försvåra uppkomsten av brottsligt eller eljest oacceptabelt beteende från medborgarnas sida. Detta är särskilt angeläget när det gäller sådana former av kriminalitet som är frekvent, av stor omfattning och som är särskilt svår att uppdaga och beivra. Den ekonomiska brottslighet som sker medelst utnyttjande av aktiebolagsformen tillhör otvivelaktigt detta område. Arbetsgruppens målsättning att lagstiftningsvägen söka förebygga missbruk av aktiebolagsformen framstår mot denna bakgrund som i hög grad angelägen. Uppgiften är emellertid förenad med betydande avvägningsproblem med hänsyn till att den associationsrättsliga lagstiftningen i huvudsak bärs upp av helt andra syften än de intressen arbetsgruppen har att tillvarata. Det gäller alltså att noga väga intresset av att vidta lagändringar som kan vara motiverade från brottsbekämpningssynpunkt mot de av lagstiftaren utstakade rättsliga förutsättningarna för omsättningslivet och den ekonomiska verksamheten i stort. Denna avvägning måste ske med urskiljning och försiktighet och förutsätter en ingående analys av de syften som bär upp den ifrågavarande lagstiftningen. Enligt min mening uppvisar den nu föreliggande promemorian brister i detta hänseende vad gäller regelsystemet för skyddet av det bundna kapitalet. Detta bör dock inte undanskymma det faktum att åtskilliga av de i övrigt framlagda förslagen är värdefulla, framförallt därigenom att de ger ökade möjligheter att upptäcka och utreda ekonomisk brottslighet.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Det är angeläget att myndigheterna i större utsträckning än vad hittills varit fallet skall ha möjlighet att ingripa med preventiva åtgärder för att förhindra ekonomisk brottslighet. Den arbetsgrupp inom brottsförebyggande rådet som haft att pröva möjligheterna att lagstiftningsvägen förebygga missbruk av aktiebolagsformen har i den aktuella promemorian framfört några förslag till ändringar, som torde kunna bidra till brottsbekämpningen. En del av förslagen synes dock enligt min mening vara alltför försiktiga om man som mål skall ha att nedbringa antalet fall, där aktiebolagsformen utnyttjas för att dölja brottsliga transaktioner.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Den framlagda promemorian får främst ses som ett resultat av pågående översyn av lagstiftning mot organiserad och ekonomisk brottslighet. Att de föreslagna åtgärderna också kan innebära ett skydd för borgenärer och aktieägare blir ett mera sekundärt förhållande. Helt allmänt kan väl sägas att promemorians förslag utmärker sig för en stränghet, som kanske är mindre vanlig i ekonomiska sammanhang. Emellertid vill jag av egen erfarenhet som åklagare bekräfta att gällande aktiebolagslagstiftning i nuläget ger ett orimligt stort utrymme för illojala och kriminella förfaranden riktade mot annans egendom. Det markant ökade antalet aktiebolagskonkurser med stora förluster för det allmänna och för enskilda fordrar snabba och resoluta åtgärder. Vad som är mycket aktuellt är ju de s. k. fattigkonkurserna (70 procent av samtliga företagskonkurser 1973), där borgenärerna ofta med bitterhet kan konstatera att gäldenären efter ett summariskt rättsförfarande stiger som fågel Fenix ur askan, färdig att fortsätta sin verksamhet inte minst med hjälp av statliga och kommunala subventioner.

Man undrar om inte tiden vore mogen att låta aktiekapitalet bli något mer än en dubiös bokföringspost. Det förefaller mig inte orimligt att varje ny bolagsbildare finge avsätta ett rent kontant belopp, motsvarande kanske en tredjedel av det avsedda totala aktiekapitalet, vilket belopp sedan skulle innestå och förräntas på särskild räkning hos statsverket så länge bolaget ägde bestånd. Vid bolagets upplösning genom konkurs skulle beloppet tas i anspråk i första hand för anordnande av en effektiv konkursförvaltning. Bolaget skulle med andra ord självt sörja för att det finge en anständig begravning. Om bolaget upplöstes utan förluster för borgenärer skulle beloppet tillfalla aktieägarna. Detta borde också bli ett incitament för innehavare av vilande bolag att låta dem försvinna ur aktiebolagsregistret.

Under alla förhållanden är det av vikt att de redan existerande bolagens verksamhet regleras på ett mera betryggande sätt. De nu föreslagna åtgärderna och lagändringarna kan alla anses välmotiverade ur brottsbekämpningssynpunkt och i flertalet fall torde ett genomförande av förslagen inte medföra någon påtaglig olägenhet för de "sunda" företagen.

Länsåklagaren för speciella mål: Det har länge framstått som en påtaglig brist att den jämförelsevis noggranna såväl formella som materiella kontroll som sker vid bolagsbildning inte effektivt följs upp under bolagets fortsatta verksamhet. Särskilt den alltför långa reaktionstiden hos registreringsmyndigheten i egenskap av kontrollorgan ger möjlighet till obehöriga utnyttjanden av bolagssituationen under lång tid utan åtgärd från samhället. Det nu framlagda förslaget syftar bl. a. till att förbättra kontrollen. Hur pass övergripande, effektivt och snabbt denna kontroll kan göras är emellertid till stor del beroende på kontrollfunktionen hos patentverkets bolagsbyrå. Enligt förslaget pågår f. n. en översyn av bolagsbyrån. Det kan ifrågasättas om inte det nu framlagda förslaget i berörda delar bör samordnas med denna översyn för en fördjupad genomlysning av förslaget innan det blir föremål för lagstiftning. Härvid kan exempelvis även undersökas möjligheterna att få en bättre kontroll över bolagets räkenskaper såsom uppgiftsskyldighet om var de normalt förvaras.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Enligt hovrättens mening är arbetsgruppens förslag mycket försiktiga och det kan ifrågasättas om de föreslagna ändringarna är tillräckligt långtgående för att mera märkbart stävja missbruk av aktiebolagsformen. Hovrätten tillstyrker emellertid förslaget och erinrar om att ändringar i aktiebolagslagen bör göras med beaktande av det nordiska lagstiftningssamarbetet.

Rikspolisstyrelsen: BRÅs arbetsgrupp har liksom ett flertal myndigheter och utredare konstaterat, att den ekonomiska brottsligheten inom aktiebolagssfären är betydande och att kraftfulla åtgärder måste vidtas i fråga om lagstiftningen på området för att stoppa den ökande kriminella aktiviteten med utnyttjande av aktiebolagsformen. Rikspolisstyrelsen delar helt denna uppfattning.

Det är därför beklagligt att framlagda förslag är förhållandevis begränsade och för allmänt hållna. Förslagen kommer enligt styrelsens mening inte att få någon större genomslagskraft särskilt beträffande fåmansaktiebolagen, där funktionerna som bolagsstämma, styrelse och verkställande direktör innehas av en och samma person. En sådan persons möjlighet att begå ekonomiska brott torde inte förhindras i någon nämnvärd omfattning till följd av BRÅs förslag. Styrelsen förutsätter därför att BRÅ fortsätter lagstiftningsöversynen inom aktiebolagsområdet, särskilt vad gäller fåmansbolagen.

Bankinspektionen: I promemorian ges en bakgrund till förslagen genom en redogörelse för ökningen av antalet aktiebolag och missbruk av aktiebolagsformen. När det gäller exemplen på missbruk av aktiebolagsformen stämmer dessa väl med erfarenheter inspektionen har gjort inom sitt tillsynsområde. Inspektionen kan därför bekräfta behovet av åtgärder i den riktning som föreslås i promemorian.

Stockholms fondbörs: Styrelsen ser det som angeläget att möjligheterna till missbruk av aktiebolagsformen begränsas. Det är emellertid samtidigt angeläget att åtgärderna inte insättes så att seriösa företag och enskilda medborgare oförskyllt drabbas av olägenheter. Det finns risk att de föreslagna åtgärderna i viss utsträckning kan få sådan konsekvens.

Det bör vidare framhållas att de påtalade missförhållandena inte gäller för börsföretag och att de flesta av förslagen inte är tillämpbara på dem. Genom de inregistreringskontrakt som numera finns upprättade mellan Fondbörsen och de inregistrerade företagen är flertalet av de frågor rörande information om företagen m. m. som behandlas i promemorian reglerade. Redan nu gäller i en rad avseenden strängare regler för börsföretag än för andra företag. Börsföretagen driver sin verksamhet under förhållanden som medger långt gående insyn. Det förefaller ytterst osannolikt att de i promemorian berörda missbruken skulle kunna förekomma. Företag som ansöker om registrering på börsen granskas av därtill utsedda revisorer och annan expertis med avseende på företagens ekonomiska ställning, utvecklingsmöjligheter och status i övrigt innan de beviljas inträde.

I den mån regler av det föreslagna innehållet anses nödvändiga för företag i allmänhet bör man överväga att utforma dem med undantagsmöjligheter så att i varje fall börsföretag undantas.

Riksrevisionsverket: År 1973 beslöts att lägsta tillåtna aktiekapital skulle höjas från 5 till 50 kkr. Kravet på höjningen av aktiekapitalet föranleddes bl. a. av att bolagsformen inte skulle användas för att underlätta skatteflyktsåtgärder. De förslag som nu lagts fram syftar till att förhindra att aktiebolagsformen används i brottslig verksamhet. De utgår i viss mån från konstaterandet att de bolag som oftast används i sådan verksamhet är fåmansbolag med lågt aktiekapital.

Riksrevisionsverket (RRV) anser det angeläget att åtgärder vidtas för att förhindra ett orättmätigt utnyttjande av aktiebolagsformen. Bolag som bildats enligt äldre lag har fått anstånd till utgången av år 1981 att höja sitt aktiekapital. RRV, som utgår från att nämnda tidpunkt skall stå fast, finner det föga troligt att föreslagna åtgärder hinner genomföras eller i varje fall få

effekt till nämnda tidpunkt. Detta innebär att det inte är fåmans- eller skrivbordsbolagen med lågt aktiekapital som kommer i blickpunkten för föreslagna åtgärder. Om ett bolag skulle bildas i brottsliga syften torde man för övrigt kunna ifrågasätta om bolaget över huvud taget skulle reagera på förefintliga kontrollsystem. Det blir sålunda närmast fråga om vilken effekt föreslagna åtgärder får på övriga företag. RRV vill understryka att den övervägande delen bolag självfallet är av seriös karaktär. Man kan emellertid inte bortse från att från början seriösa företag eller funktionärer i sådana i en pressad ekonomisk situation kan frestas "glida" in i en verksamhet som till slut blir brottslig.

I det följande behandlar RRV således förslagen med hänsyn till konsekvenserna för de företag som finns kvar efter småbolagens avveckling.

Riksskatteverket: Riksskatteverket (RSV) anser det angeläget att de missbruk av aktiebolaget som associationsform som för närvarande förekommer i möjligaste mån förhindras eller försvåras genom ändrad lagstiftning. Även om promemorian inte närmare berör vilka effekter de tilltänkta lagändringarna kan förväntas få i praktiken, anser RSV att ändringar i gällande lagstiftning bör göras i föreslagen riktning.

Kommerskollegium: Kollegiet är positiv till flera av de framlagda förslagen vilka alla syftar till att genom ändringar i aktiebolagslagen och vissa närliggande författningar försvåra missbruk av aktiebolagsformen. Kollegiet är självfallet medvetet om att ett genomförande av förslagen också innebär nackdelar i form av ett visst merarbete för företagen. Vissa sådana olägenheter måste dock accepteras av dem som använder sig av aktiebolagsformen om man genom associationsrättslig lagstiftning skall kunna förebygga missbruk av aktiebolagsformen.

Skånes handelskammare: Handelskammaren vill inledningsvis framhålla sin positiva inställning till åtgärder som motverkar ekonomisk brottslighet i skydd av aktiebolagsformen. Beträffande föreliggande utredning måste dock konstateras, att även om vissa av förslagen till ändringar i aktiebolagslagen kan anses välmotiverade från andra synpunkter lär de knappast få någon effekt av brottsförebyggande art. Dessutom kan vissa av ändringsförslagen få icke eftersträvade negativa effekter för lojala och seriösa näringsidkare.

Handelskammaren i Örebro och Västmanlands län: Även om det förhåller sig så, att aktiebolag i viss utsträckning bildas eller förvärvas uteslutande i syfte att tjäna såsom täckmantel för ekonomisk brottslighet, har Kammaren en bestämd känsla av att missförhållandena inte är av så utbredd eller allvarlig art, som arbetsgruppen velat göra gällande. Föreslagna genomgripande principiella ändringar i gällande aktiebolagslag kommer utan tvekan att hårt drabba även lojala företag. Anledning saknas enligt Kammarens mening att redan ett par år efter den nya aktiebolagslagens ikraftträdande den 1 januari 1977 riva upp välmotiverade och sakligt grundade lagregler.

Härtill kommer, att en avsevärd del av nu registrerade aktiebolag med ett mindre aktiekapital än 50 000 kronor kommer att av olika anledningar avföras ur aktiebolagsregistret senast med utgången av år 1981 samt att deras ägare vid övergång till annan företagsform kommer att bli personligen ansvariga för dessa företags ekonomiska förpliktelser. Härigenom kommer riskerna för att aktiebolag användes för ekonomisk brottslighet att elimineras i stor utsträckning.

Slutligen vill Kammaren erinra om det av konkurslagskommittén helt nyligen framlagda betänkandet SOU 1979: 13 med förslag till s. k. konkurs-

karantän. Enligt Kammarens mening kommer en lagstiftning i enlighet med detta förslag att skapa goda möjligheter att råda bot på missförhållanden av i detta sammanhang aktuellt slag. Redan lagstiftningens existens torde få en starkt återhållande verkan vid planering av ekonomisk brottslighet.

Statens industriverk: Industriverket har inget att erinra mot de förslag till förstärkt skydd för aktiebolagets bundna kapital som arbetsgruppen har utarbetat.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen har i sitt arbete med den årliga taxeringen och vid utförandet av taxerings-, skatte- och avgiftsrevisioner samt vid uppbörd av skatter och avgifter ett stort intresse av att flera av de föreslagna lagstiftningsåtgärderna genomförs.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen delar arbetsgruppens uppfattning att aktiebolagsformen alltför lätt kan missbrukas. Det gäller framför allt bolag med en eller ett fåtal aktieägare. Missbruk inom större bolag med många ägare och en omfattande verksamhet torde vara mer sällsynt. Även om det övervägande antalet aktiebolag arbetar seriöst och följer gällande lagbestämmelser är dock antalet fall, där missbruk skett eller kan misstänkas, så stort att det är befogat med särskilda lagstiftningsåtgärder i syfte att försvåra missbruk och därigenom skydda borgenärernas intressen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Det är länsstyrelsens uppfattning att även om flertalet aktiebolag är seriöst arbetande företag som lojalt och efter bästa förmåga följer gällande lagbestämmelser, är det inte ovanligt att aktiebolag användes för ekonomisk brottslighet. Det är då som regel fråga om bolag vars aktier äges av enstaka personer. Mest effektiva metoden att förhindra missbruk av aktiebolagsformen skulle därför vara att införa bestämmelser om att antalet aktieägare i ett bolag inte får understiga ett visst antal personer (exempelvis fem eller tio). Aktieägarna skulle i så fall inte få tillhöra samma krets av personer som anges i 12 kap 7 § och en aktieägare skulle inte få inneha mer än högst en viss del av sammanlagda antalet aktier/röster. Aktiebolagsformen skulle då endast komma att användas av stora företag som vänder sig till en större personkrets för att anskaffa riskvilligt kapital. Enligt 1910 års aktiebolagslag var ett bolag skyldigt att träda i likvidation om aktieägarnas antal kom att understiga fem personer. Arbetsgruppen synes inte ha övervägt att införa någon liknande bestämmelse i 1975 års aktiebolagslag för att förhindra missbruk av aktiebolagsformen.

LO: LO har sedan en lång tid tillbaka krävt att hela den associationsrättsliga lagstiftningen i grunden bör omarbetas. Ett sådant arbete kommer att kräva en avsevärd tid. I väntan på ett sådant arbete anser LO det angeläget att aktiebolagslagen ges en sådan utformning att problem av det slag promemorian redovisar snarast stävjas. LO tillstyrker därför arbetsgruppens förslag.

TCO: Aktiebolagsformen har i allt ökad utsträckning kommit att användas för ekonomisk brottslighet genom att ägaren kunnat undandra sig personligt betalningsansvar. I syfte att förebygga missbruk av aktiebolagsformen har brottsförebyggande rådet lagt fram förslag som säkrar aktiebolagens egna kapital och därigenom garanterar täckning för bolagets skulder.

De regler som föreslås kommer enligt TCOs mening att i hög grad förhindra att aktiebolaget fortsättningsvis kan komma att användas som brottsligt instrument. Ändå menar TCO att det i vissa avseenden funnits skäl att överväga ännu mer långtgående regleringar.

Svenska bankföreningen: Bankerna är bl. a. såsom kreditgivare intresserade av att möjligheterna till missbruk av aktiebolagsformen såvitt möjligt begränsas. Bankerna är därför i huvudsak positiva till arbetsgruppens förslag. Bankerna har samtidigt ett intresse av att seriös företagsverksamhet inte försvåras eller omöjliggörs av alltför stränga lagbestämmelser.

Svenska handelskammarförbundet: Svenska handelskammarförbundet vill inledningsvis framhålla sin positiva inställning till åtgärder som motverkar ekonomisk brottslighet i skydd av aktiebolagsformen. Beträffande föreliggande utredning måste dock konstateras, att även om vissa av förslagen till ändringar i aktiebolagslagen kan anses välmotiverade från andra synpunkter lär de knappast få någon effekt av brottsförebyggande art. Dessutom kan vissa av ändringsförslagen få icke eftersträvade negativa effekter för lojala och seriösa näringsidkare.

Svenska kommunförbundet: I anledning av remissen får förbundets styrelse meddela att styrelsen med utgångspunkt från de intressen styrelsen har att företräda inte har någon anledning till erinran mot innehållet i promemorian.

Stockholms kommun (= föredragande borgarrådet): Kommunens remissinstanser har bekräftat att aktiebolagsformen ofta utnyttjas för olika typer av ekonomisk brottslighet och att omedelbara och effektiva åtgärder därför är synnerligen angelägna. I likhet med remissinstanserna vill jag dock ifrågasätta om en utbyggnad av nuvarande regelsystem är ändamålsenligt för att förbättra situationen. Mycket talar för att förbättrade kontrollmöjligheter inom ramen för nuvarande bestämmelser skulle vara ett effektivare sätt att komma tillrätta med problemen. – – –

Avslutningsvis vill jag understryka det angelägna i att effektiva åtgärder vidtas mot den ekonomiska brottsligheten. Kommunen lämnar redan sitt bidrag i denna del genom det nära samarbete med lokala skattemyndigheten som pågår sedan drygt ett år tillbaka. Detta arbete är inriktat på att motverka olika former av skatte- och bidragsfusk, undanhållande av arbetsgivaravgifter m. m. Inom ramen för projektet behandlas missbruket av aktiebolagsformen som ett delproblem.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Stockholms kommunstyrelse har på förslag av finansborgarrådet den 26 april 1978 beslutat om en utökad samverkan med lokala skattemyndigheten i Stockholms fögderi (LSMS) för att bidra till bättre uppbörds- och avgiftsförhållanden inom Stockholms kommun. Enligt direktiven skall syftet med kommunens medverkan bl. a. vara att motverka grava och uppenbara fall av skattefusk, underlåtenhet att erlägga arbetsgivaravgift eller att orättmätiga fördelar uppnås i bidragsavseende genom uppgivande av felaktiga eller vilseledande uppgifter. Den förkortade projektbenämningen ÅSKLOK (åtgärder för ökat samarbete mellan kommunen och lokala skattemyndigheterna i Stockholms fögderi) har antagits för samarbetet.

Samstämda och väldokumenterade uppgifter om att aktiebolagsformen utnyttjas för ekonomisk brottslighet föreligger från flera håll. Att stävja dylika manipulationer framstår därför som en mycket angelägen uppgift. Inom ramen för ÅSKLOK:s arbete har också dessa frågor ägnats särskild uppmärksamhet. Utredningsarbetet har dock ej enbart begränsats till att omfatta aktiebolag. Avgörande har i stället varit verksamhetens ekonomiska omfattning oberoende av organisationsform.

Orsakerna till att den ekonomiska brottsligheten genom bl. a. utnyttjande av aktiebolagsformen blivit omfattande synes utifrån de erfarenheter som vunnits av samarbetet mellan kommunen och LSMS främst beror på nedanstående förhållanden:

- ofullständig och bristfällig registerföring av företag,
- straffsanktion mot underlåtna registreringar saknas,
- samverkan mellan olika myndigheter har ej tillfullo utnyttjats,
- befintliga restriktioner för utnyttjande av datakontroll och samkörning av register,
- betydande skatteskulder – preliminärskatter, arbetsgivaravgifter och mervärdeskatt – har beroende bl. a. på att arbetsgivarkontrollen getts låg prioritet, tillåtits ackumuleras före konkurs varvid statens fordran måst avskrivas,
- otillräcklig kontroll av i vilken utsträckning företag efterlever gällande bestämmelser t. ex. beträffande aktiebolagslagen,
- tröghet i skatteprocessen.

För att komma tillrätta med ovannämnda förhållanden krävs en kombination av åtgärder. Så långt möjligt bör enligt kammarkontorets mening eftersträvas lösningar som ej automatiskt leder till en ökad byråkratisering eller belastning och ökade kostnader för seriösa företag. En skärpt lagstiftning vars efterlevnad ej kan garanteras bör vidare undvikas.

Arbetsgruppen har med föreliggande förslag i första hand aktualiserat förändringar i aktiebolagslagstiftningen syftande till främst skydd för det bundna kapitalet. Även om dessa var för sig framstår som välmotiverade kan dock befaras att de endast kommer få marginell betydelse när det gäller att stävja den ekonomiska brottsligheten så länge de brister kontoret ovan pekat på kvarstår. – – –

Det är oomstritt att aktiebolagsformen ofta utnyttjas för ekonomisk brottslighet, icke minst uppbörds- och skattebrott. Omedelbara och effektiva åtgärder för att förhindra och försvåra de möjligheter till ekonomiska manipulationer aktiebolagsformen erbjuder är därför synnerligen angelägna. Enligt kammarkontorets uppfattning framstår en effektiv registerföring och inrättandet av ett basregister för juridiska personer, med registreringsskyldighet motsvarande den som i dagsläget finns för fysiska personer, som det ur många synpunkter bästa sättet att stävja missbruk av aktiebolagsformen. Myndigheternas kontrollmöjligheter skulle därmed förbättras markant. Kammarkontoret förordar därför att ett sådant arbete snarast påbörjas.

De förslag arbetsgruppen direkt förordat är främst en utbyggnad av dagens regelsystem. Kammarkontoret anser dock att redan inom ramen för nuvarande bestämmelser skulle en bättre ordning kunna erhållas om bara efterlevnaden av lagstiftningen kontrollerades.

Kontoret konstaterar vidare att arbetsgruppen inom flera områden föreslagit en utvidgad och skärpt lagstiftning utan att närmare utveckla hur en sådan skall få avsedd effekt, hur den utvidgade myndighetstillsynen i anslutning till detta skall anordnas och vilka resurser detta kräver. Viss försiktighet måste därför tillrådas vid en utvidgning av lagstiftningen om fördelarna ej är helt uppenbara.

Stockholms kommun (= revisionskontoret): Att aktiebolag många gånger bildas och förvärvas i syfte att tjäna som täckmantel för brottslig verksamhet av skilda slag torde vara ovedersägligt. Allmänt känt är att bolagsbildning ofta sker för att genom otillåtna transaktioner och andra manipulationer undkomma skatter och allmänna avgifter, dvs. för att genomföra skattebedrägerier.

Mot bakgrund härav samt kommunens uttalade målsättning att inom ramen för sina resurser bidraga till bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten finns det allmänt sett anledning att hälsa en skärpning av lagstiftningen på förevarande område med tillfredsställelse.

Revisionskontorets egen erfarenhet av denna typ av brottslighet är dock begränsad och hänför sig i allt väsentligt till den verksamhet som bedrivs inom kontorets avdelning för bl. a. taxeringsrevision. Avdelningen är dock i denna del av sin verksamhet huvudsakligen inriktad på de större skatteobjekten dvs. på börsnoterade och därmed jämställda företag, där de skattetekniska problemen är av helt annat slag. I någon mån har avdelningen under årens lopp kommit i beröring med verksamhet, där inslag av brottsligt förfarande av det slag varom här är fråga, kunnat misstänkas. De erfarenheter, som därvid gjorts, samt den allmänna kunskap om skattebedrägerier och deras utbredning, som avdelningen besitter, talar för angelägenheten att med lämpliga, effektiva åtgärder komma tillrätta med förekommande avarter på bolagsbildningens område.

Svenska sparbanksföreningen: Sparbanksföreningen ser det som angeläget att möjligheterna till missbruk av aktiebolagsformen begränsas. Det är emellertid samtidigt angeläget att åtgärderna inte insätts så, att seriösa företag och enskilda medborgare oförskyllt drabbas av olägenheter. Det finns risk att de föreslagna åtgärderna i viss utsträckning kan få sådan konsekvens. Åtgärder, som syftar till att stävja skatteflykt och skattefusk, bör vidare i första hand lösas genom skattelagstiftning och inte genom ändringar i aktiebolagslagen.

Sveriges ackordscentral: Såsom gruppen framhåller visar erfarenheterna från den senaste tiden att aktiebolag i ökande utsträckning används för ekonomisk brottslighet. Självfallet är det en angelägen uppgift för samhället att så långt det är möjligt inom ramen för vår rättsordning vidta de åtgärder som är ägnade att förebygga brottslighet av detta slag. Mot denna bakgrund är det naturligt att undersöka vilken ändringar som bör göras i aktiebolagslagstiftningen för att detta syfte skall uppnås. Ett problem i detta sammanhang är att finna en lösning varigenom den ekonomiska brottsligheten effektivt kan bekämpas samtidigt som de laglydiga aktiebolagens berättigade krav på att få arbeta utan för långt gående administrativa hinder blir tillgodosett. En annan svårighet är uppenbarligen att kunna skapa regler som verkligen avhåller ägare till fåmansbolag, där styrelsen och aktieägarkretsen är identisk, att göra sig skyldig till ekonomisk brottslighet. Enligt ackordscentralens mening innefattar gruppens förslag i stort sett en skälig avvägning mellan de intressen som anmäler sig här.

Vid utformningen av sina förslag synes gruppen ha beaktat huvudsakligen det allmännas intresse av att motverka den ekonomiska brottsligheten för att bortfallet av skatter och allmänna avgifter skall bli så litet som möjligt, men det är uppenbart att ett genomförande av förslagen skulle gynna också borgenärernas intresse av att inte drabbas av förluster genom sådan brottslighet.

Vid sin genomgång av promemorian har ackordscentralen funnit sig kunna godta alla förslag utom det som gäller återbetalning av lån, lämnade före den 6 juni 1973.

Sveriges advokatsamfund: I promemorian uttalas, att det är "allmänt känt, att aktiebolag ofta utnyttjas i den ekonomiska brottsligheten". Avsikten med de åtgärder som föreslås i promemorian är, att dessa skall medverka till att nämnda ekonomiska brottslighet minskar. Beträffande flera av förslagen gäller emellertid, att det inte har visats att den reglering gällande rätt innebär skulle underlätta den ekonomiska brottsligheten. Dessa förslag avser dessutom bestämmelser, som nyligen prövats i samband med införandet av den nya aktiebolagslagen; för ändring i sådant fall krävs enligt samfundets mening särskilt starka skäl.

Sveriges aktiesparares riksförbund: Aktiespararna företräder små och medelstora aktieägare i de börs- och fondhandlarenoterade företagen. Mot bakgrund av att rådets PM dels närmast synes vara tillämpligt på s. k. fåmansbolag och dels ingår i översynen av lagstiftningen mot den organiserade och ekonomiska brottsligheten torde icke huvuddelen av innehållet direkt beröra Aktiespararnas intresse- och kompetensområde. I några avseenden tangerar emellertid problemställningarna de börsnoterade företagen.

Finansieringsföretagens förening: Finansbolagen har som kreditgivare dels intresse av att missbruk stävjas dels att seriös företagsamhet ej försvåras. Föreningen motsätter sig självfallet inte genomförandet av åtgärder som syftar till att förhindra att aktiebolag används för ekonomisk brottslighet. Föreningen saknar emellertid möjligheter att ta ställning till om de förslag som ges i promemorian kommer att leda till åsyftad verkan. Detta enär de exempel på missbruk av aktiebolagsformen, som redovisas i kapitel 5 i promemorian, är alltför få för att kunna utgöra ett underlag. Vidare saknas uppgiften betr. omfattningen av de missbruk som enligt utredningen lär förekomma.

Svenska företagares riksförbund: Förbundets utgångspunkt vid besvarandet av remissen är denna: Aktiebolaget är den västliga världens utan gensägelse mest framgångsrika verksamhetsform. I form av aktiebolag har näringslivet sålunda även i Sverige förmått stå för en teknisk och ekonomisk utveckling av en oerhörd betydelse för landet. En så effektiv verksamhetsform skall ej utan mycket starka skäl hämmas genom restriktioner. Flertalet aktiebolag, deras ledning och ägare driver sin verksamhet helt lagligt, korrekt och seriöst. De kan ställa anspråk på att de rättsliga förutsättningarna för denna verksamhet i rimlig mån hålls stabila och att en nödvändig samhällskontroll ej kännetecknas av administrativt krångel. Det nu sagda gäller oaktat att det finns enskilda personer som utnyttjar aktiebolagslagens bestämmelser på ett sätt som inte varit åsyftat.

Den redogörelse som promemorian lämnar på sid. 35–40 finner Förbundet, till en viss del, alltför suggestiv och, delvis, är uttalandena inte relevanta eller tillräckligt relevanta för de ställda förslagen. Några exempel följer nedan.

– "Det finns professionella bolagsbildare som står till tjänst med skrivbordsbolag eller vilande bolag till hugade spekulanter utan att bry sig om köparens avsikter med bolaget eller till och med med vetskap om att bolagsförvärvet ingår som led i t. ex. ett skattebedrägeri." – Förbundets kommentar: Enskilda personer som vill bilda aktiebolag finner snart att de inte kan hantera detta själva, eftersom aktiebolagslagen är komplicerad och kraven på precision och utförlighet i de formella åtgärderna stora. Dessutom har det under årtionden tagit alltför lång tid att få fram en bolagsregistrering hos Patentverket, även om de formella kraven i en ansökan varit fyllda. Det har därför varit särdeles praktiskt för de blivande aktieägarna att vända sig till en bolagsbildningsfirma, eller en advokat, eller en revisor, som kunnat tillhandahålla en rätt gjord registrering omedelbart. Detta är inte och har aldrig varit en otillåten service. Av ett dussintal professionella bolagsbildningsfirmor har flera idag varit verksamma i decennier. Dessa specialister, liksom advokater och revisorer i motsvarande situation, har ej haft anledning att ifrågasätta kundernas avsikter med bolaget och har säkerligen heller aldrig medvetet medverkat till någon brottslig verksamhet. Behovet av deras tjänster skulle ha varit betydligt mindre om Patentverkets bolagsbyrå

skötts effektivare och om verket tidigare än helt nyligen effektiviserat sin service genom förhandsgranskning av ansökningshandlingar.

- Det som benämns "s. k. oäkta koncerner" är en helt tillåten och rimlig verksamhetsform. Självfallet skall en näringsidkare ha rätt att driva t. ex. fastighetsförvaltning genom ett aktiebolag och t. ex. handel med byggnadsmaterial genom ett annat aktiebolag. Det vanligaste skälet för en sådan uppläggning är att dålig resultatsutveckling i det ena företaget inte skall dra med sig svårigheter för det andra företaget. Ej heller är rättshandlingar mellan sådana aktiebolag otillåtna, eller har varit det.
- Vinstbolagstransaktioner: Man må ogilla s. k. vinstbolagstransaktioner och s. k. interna aktieöverlåtelser hur mycket som helst – och otvivelaktigt har de använts för ett nedbringande av skattskyldighet på ett sätt som inte varit åsyftat – men man kan inte komma ifrån att sådana transaktioner under årtionden praktiserats och att de var tillåtna fram till dess att de förbjöds genom lagstiftning under 1970-talet. När nu sådana transaktioner förbjudits, är väl förfarandena därmed uttömda som motiv för vidare åtgärder.
- I promemorian sägs t. ex. att antalet aktiebolag som gått i konkurs har sjudubblats under perioden 1964–1974. Det sägs vidare att aktiebolag som försattes i konkurs 1970 hade brist i aktiekapitalet under hela 5 år dessförinnan. I sammanhanget talar promemorian om att aktiebolagen "tömts på sina tillgångar" och att de försatts i "planerad konkurs". – Förbundet vill ingalunda förneka att det finns företagare som tömmer sina bolag och sätter dem i planerad konkurs. Men hopkopplingen med de åberopade statistiska talen ger en vilseledande bild, enligt Förbundets mening. De stora talen kan säkerligen förklaras med, dels att aktiebolagsformen fram till mitten på 60-talet utnyttjats i allt stigande utsträckning, dels av att företagens kostnader stigit avsevärt samtidigt som konjunkturen inom näringslivet merendels varit svag under perioden 1964–74; Samtidigt inträffade våldsamma strukturförändringar inom t. ex. handeln.

Förbundet bestrider självfallet ej de allvarliga följder som kan vållas av brottslig verksamhet inom ramen för aktiebolagsformen. Förbundet har samma intresse som de flesta andra samhällsgrupper av att sådan brottslighet stävjas. Slutsatsen som skall dras av detta yttrande så långt, är att man skall iaktta försiktighet vid ingrepp som kan vålla skada för seriösa yrkesutövare, utan att på något påtagligt sätt kunna påverka brottsligheten. Så invecklad som bolags- och skattelagstiftningen är, kommer det knappast att bli svårt att missbruka den för brottsliga ändamål, även om promemorians förslag till äventyrs skulle förverkligas fullt ut.

Sveriges grossistförbund: Vi ställer oss mycket positiva till det arbete som i detta avseende bedrivs av Brottsförebyggande rådet. Skälet härtill är icke minst att grossistföretagen som regel har betydande varufordringar i sina rörelser och att det därför är oundgängligen nödvändigt att lagstiftningen i största möjliga utsträckning utformas på ett sådant sätt att den förhindrar att fordringarnas värde äventyras genom mindre seriösa näringsidkares agerande. Vi vill i sammanhanget särskilt framhålla att det allmänna genom olika lagstiftningsåtgärder – bl. a. bevissäkring och betalningssäkring samt det s. k. ställföreträdaransvaret – i ökad utsträckning kunnat skydda sina fordringar. Dessa åtgärder har i praktiken inneburit att varufordringar och andra kommersiella fordringar kommit i ett sämre läge.

Vi hälsar därför det nu framlagda förslaget med tillfredsställelse.

Sveriges industriförbund: Förbundet ställer sig principiellt bakom beiv-

randet av konstaterat missbruk av aktiebolagsformen. Inte minst vägledande för förbundet är kravet att i en marknadsekonomi måste konkurrens ske på lika villkor. Mindre nogräknade personers otillbörliga utnyttjanden av som i nu ifrågavarande fall, aktiebolag, medför otvivelaktigt en snedvridning av konkurrensförutsättningarna och kan för den seriösa företagsverksamheten innebära svåra ekonomiska påfrestningar.

Även om det sålunda är ett väsentligt intresse att olika missbruksformer stävjas är det dock minst lika viktigt att denna strävan inte genom alltför stränga lagbestämmelser leder till att seriös företagsverksamhet försvåras eller omöjliggörs. I avvägningen mellan olika intressen förtjänar det även att framhållas att strävandena på det bolagsrättsliga området under de senaste åren i mycket avsett en uppmjukning av de stela och hämmande reglerna i 1944 års aktiebolagslag. Förbundet kan inte uppfatta vissa av BRÅs förslag på annat sätt än som stridande mot de strävanden som nyss nämnts.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Som framgår av vårt remissvar avseende BRÅs promemoria (PM 1978:2) Revisors verksamhet, är vår uppfattning att den ekonomiska brottsliga verksamheten inte endast bedrives i aktiebolagen utan även i andra företagsformer. För att emellertid inte åstadkomma skada och hinder i all den verksamhet som bedrives seriöst och som dock utgör den dominerande delen av näringslivet, måste stor försiktighet dock iakttagas vid ansträngningar att motverka denna förekomst.

2 Likvidation

Riksåklagaren: Jag är inte övertygad om att intresset av brottsbekämpning på förevarande område utöver bestämmelserna om kvalificerad revision skulle kräva att likvidationsbestämmelserna skärps på det sätt som arbetsgruppen föreslagit. De genom 1975 års lagstiftning skedda uppmjukningarna i likvidationsbestämmelserna motiverades bland annat med att ett alltför strängt utformat regelsystem för likvidationsskyldigheten skulle kunna leda till att även livsdugliga företag vid kapitalbrist, t. ex. under perioder då verksamheten moderniseras eller läggs om, måste träda i likvidation. Dessa motiv är fortfarande bärande och jag kan inte finna att arbetsgruppen förebragt skäl av sådan tyngd att en ändring på denna punkt bör ske utan att erfarenheterna från den nya lagstiftningen avvaktas.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Enligt nu gällande aktiebolagslag är aktiebolag skyldigt att träda i likvidation om bolagets eget kapital har kommit att understiga en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet och det inte inom viss tid därefter visas att täckning finns till hälften av aktiekapitalet. Arbetsgruppen föreslår inte någon ändring i gällande bestämmelser såvitt avser tidsfristen och hänvisar därvid till de skäl som anfördes vid införandet av gällande aktiebolagslag. Vid tidsfristens bestämmande tog man då hänsyn till bl. a. nystartade företags svårigheter under uppbyggnadsperioden och att en likvidation för sådana företag skulle innebära onödig värdeförstörelse som gick ut över kapitalägarna och de anställda i företagen. Mot dessa argument kan ställas förhållandet, att ett stort antal bolag fortsätter en förlustbringande verksamhet med utnyttjande av eller i strid mot likvidationsbestämmelserna och att det i samband härmed torde förekomma skattebrott och gäldenärsbrott m. m. Det är här

fråga om en intresseavvägning mellan att inte stjälpa företag som drivs enligt ärliga normer och att förhindra att alltför milda bestämmelser utnyttjas för brottsliga ändamål. Enligt min uppfattning finns nu – då man driver den politiken att i allt större utsträckning bekämpa ekonomiska brott i vårt samhälle – starka skäl att inskränka gällande tidsfrist. En inskränkning ter sig också möjlig om man gör jämförelser med de korta tidsfrister som gällde i 1910 års och 1944 års aktiebolagslagar. För att undvika att de företag som drivs utan brottsliga avsikter hamnar i svårigheter skulle man kunna tänka sig ett dispensförfarande, där dispensfrågan kunde avgöras vid allmän domstol.

Förslaget om införande i lagen av en ny paragraf, 13 kap. 2 a §, med innebörd att likvidationsförfarandet skall påbörjas redan då bolagsstämman för andra räkenskapsåret i följd fastställer en balansräkning som utvisar att bolagets eget kapital understiger två tredjedelar av registrerade aktiekapitalet, synes väl motiverat. Av lagtexten bör dock klarare framgå i vilket skede beräkningen skall ske med tillämpning av likvidationsbalansräkning.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Arbetsgruppens förslag tillstyrks. Jag vill särskilt framhålla värdet av att lagtexten ånyo uttryckligen anger att styrelsen har plikt att agera när helst anledning förekommer till antagande att det bundna egna kapitalet i bolaget understiger en tredjedel av det registrerade kapitalet.

Överåklagaren i Malmös åklagardistrikt: Förslaget om en ökad likvidationsskyldighet är välgrundat och tillstyrkes.

Länsåklagarmyndigheten i Malmöhus län: Skärpningen av likvidationsreglerna måste kombineras med en mera intensiv och sakkunnig tillsyn av bolagens ekonomiska förhållanden för att leda till resultat. Här faller ansvaret närmast på de lokala revisorerna. En möjlighet vore väl att också anordna en central inspektion, där verklig expertis kunde anlitas för exempelvis stickprovsgranskningar, kanske i samverkan med skattemyndigheterna i orten. Patentverkets bolagsbyrå har en viss formell tillsyn men denna har i varje fall hittills varit i det närmaste betydelselös när det gällt att förhindra ekonomisk brottslighet.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: De föreslagna ändringarna i 13 kap. 2 § samt den föreslagna nya 13 kap. 2 a § tillstyrks på de skäl arbetsgruppen anför, sid. 52 ff.

Länsåklagaren för speciella mål: Föreslagna regler om likvidation och full täckning av aktiekapital torde med hänsyn till brottslighetens beskaffenhet vara av ringa praktisk betydelse.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: De föreslagna reglerna bör leda till att aktiebolag ej under så lång tid som för närvarande kan driva verksamhet för att vid upplösning sakna tillgångar till skada för bland andra borgenärer. Vilka samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt en tidigare upplösning av rörelsedrivande och kanske utvecklingsbara aktiebolag kan få undandrar sig hovrättens bedömande.

Stockholms tingsrätt: Enligt förslaget skall bolag som förlorat mer än två tredjedelar av sitt aktiekapital för att likvidation skall undgås till den ordinarie bolagsstämman under nästföljande räkenskapsår ha full täckning för bristen och inte, som enligt gällande regler, täckning till hälften. 1975 års aktiebolagslag innebar vissa lättnader i dessa hänseenden och motiven härför är ingående redovisade i lagens förarbeten. Tingsrätten anser inte att arbetsgruppen anfört tillräckliga skäl för en återgång till krav på full täckning av aktiekapitalet. Däremot finner tingsrätten att den i 13 kap. 2 a §

första meningen aktiebolagslagen föreslagna ändringen är värd att övervägas.

Tingsrätten vill till frågan om likvidation anföra även följande. Enligt tingsrättens erfarenhet är det vanligt förekommande att det vid bolagskonkurser visar sig att aktiekapitalet är helt förbrukat och att bolaget långt tidigare bort träda i likvidation. Gällande likvidationsregler åsidosätts och vad som bör undersökas är, enligt tingsrättens mening, hur man skall uppnå en bättre efterlevnad av dessa regler.

En första förutsättning för att ett bolag skall kunna konstatera om likvidationsplikt föreligger eller ej är att bolaget har en ordnad och aktuell bokföring. Aktiebolagslagen innehåller bestämmelser som möjliggör kontroll av att denna förutsättning föreligger. Årsredovisning och revisionsberättelse skall årligen inges till PRV, som vid underlåtenhet kan förelägga företrädare för bolaget att fullgöra den skyldigheten. Underlåtenhet att inge årsredovisning för något av de senaste två åren utgör likvidationsgrund. Redan när ett bolag försummar att inge redovisningshandlingar för det första av dessa år kan det finnas skäl befara att bolagets räkenskaper ej befinner sig i god ordning. Orsaken härtill är ofta slarv eller okunnighet. Bristfällig bokföring kan emellertid också syfta till att dölja verksamhetens gång och resultat och vid en senare uppkommen misstanke om brott hindra utredning härom. Detta synes ofta vara förklaringen till att de – inte ovanliga – anmälningarna om misstanke om brott till åklagare som görs av konkursförvaltare så gott som aldrig leder till åtal. Det måste anses vara ett rimligt krav att den som önskar driva rörelse i form av aktiebolag med dess frihet från personligt betalningsansvar skall iaktta för den verksamhetsformen uppställda regler. Det finns därför enligt tingsrättens mening anledning överväga att låta redan underlåtenhet att för ett år inge föreskrivna redovisningshandlingar utgöra grund för likvidation.

Rikspolisstyrelsen: Det har visat sig att den liberalisering som 1975 års aktiebolagslag inneburit beträffande likvidationsplikten och återfyllnadskravet inte har slagit väl ut. Styrelsen tillstyrker därför i stort framlagda förslag.

Den förhållandevis långa fristen innan likvidationsplikt inträder har kommit att utnyttjas för olagliga transaktioner (ekonomisk brottslighet). Styrelsen kan därför inte dela BRÅ-gruppens uppfattning vad avser tidsfristen för täckande av bristande aktiekapital. Tidsfristen får inte göras beroende av bolagets ordinarie stämma, utan en bestämd tidsrymd bör anges i aktiebolagslagen, förslagsvis högst sex månader från det bristen i aktiekapitalet upptäckts. Möjlighet bör finnas att i särskilda fall förlänga tidsfristen. Detta bör dock ske genom att myndighet prövar en ansökan om dispens från bolagsstämman. Genom ett sådant förfarande möjliggörs en kontroll till förhindrande av skada för borgenär (oftast staten) genom årslånga kriminella förfaranden med likvidationsbara aktiebolag. Lämplig dispens/kontrollmyndighet är kronofogdemyndigheterna med hänsyn till de funktioner dessa har dels som borgenär i allmänna mål, dels i konkurssammanhang. Därigenom möjliggörs även en koppling till den föreslagna tillsynsverksamheten i fråga om näringsförbud som kan bli aktuell för kronofogdemyndigheterna.

Bankinspektionen: Promemorian tar först upp förslag till skärpning av reglerna om likvidation. Den försvagning av borgenärsskyddet som ägde rum genom 1975 års liberalisering rättställes genom kravet på full täckning och en uttrycklig skyldighet för styrelsen att agera ofördröjligen. Arbetsgruppen har även övervägt att föreslå sänkning av kvotdelen förlorat

kapital från två tredjedelar till hälften men stannat för två tredjedelar. Inspektionen vill ifrågasätta om inte en sänkning av kvotdelen till hälften kunde vara motiverad för att effektivare hindra missbruk av aktiebolagsformen. Den föreslagna inskränkningen i bolags möjlighet att driva verksamheten vidare under längre tid när aktiekapitalet understiger två tredjedelar av det registrerade aktiekapitalet ställer sig inspektionen helt bakom.

Stockholms fondbörs: Styrelsen anser att nu gällande likvidationsregler utgör en rimlig avvägning mellan de olika intressen som skall beaktas innan ett företag försättes i likvidation – fordringsägares, anställdas, aktieägares, samhällets m. fl. Det vore olyckligt om företag i onödan försattes i likvidation. Denna synpunkt gäller givetvis oavsett företagets storlek men olyckan skulle få ytterligare en samhällsekonomisk dimension om den drabbade så stora företag som börsföretag i regel är. Under de senaste åren har ett antal börsföretag drabbats av svåra förluster som lett till finansiella krissituationer. Med nu gällande lagregler har företagen haft tid på sig att genomföra finansiella saneringsoperationer. Därför har inget börsföretag varit likvidationspliktigt vid något bokslutstillfälle. Om de föreslagna reglerna gällt är det emellertid sannolikt att så varit fallet för några stora börsföretag.

Den större elasticitet som nuvarande regler innebär jämfört med de föreslagna förefaller vara behövlig med tanke på att omfattande förändringar i företagens finansiella struktur kommer att äga rum även i framtiden. För börsföretagens del är det ingen risk att gällande likvidationsregler åsidosättes. Förbättrad kontroll av de företag där missbruk konstaterats eller med fog kan misstänkas förefaller vara en lämpligare åtgärd. Förslaget avstyrkes.

Riksrevisionsverket: RRV har inget att erinra mot att det i lagen uttryckligen föreskrivs att det åligger styrelsen att ofördröjligen upprätta balansräkning närhelst anledning föreligger att anta att bolagets eget kapital understiger en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet.

Arbetsgruppen föreslår bl. a. också en återgång till kravet i 1944 års aktiebolagslag på full täckning av bristen sedan aktiekapitalet gått förlorat med två tredjedelar. RRV anser att det inte tillräckligt har visats att en sådan ändring är befogad.

Riksskatteverket: Arbetsgruppen föreslår i promemorian skärpta regler i nuvarande aktiebolagslag för att förhindra att ett aktiebolag fortsätter sin verksamhet, när aktiekapitalet gått förlorat till viss del. Förslaget att ett aktiebolag som vid bolagsstämman ena året haft ett eget kapital som understiger 1/3 av det registrerade, men fortsätter verksamheten, måste redovisa en balansräkning nästkommande år som utvisar full täckning av det registrerade aktiekapitalet, verkar ändamålsenligt. Det kan emellertid ifrågasättas om aktiebolagslagens likvidationsregler över huvud taget säkerställer borgenärerna i de bolag där aktiekapitalet ännu inte höjts till 50 000 kr, vilket i och för sig inte utgör något stort riskkapital. Risken med skärpta likvidationsregler är att de kommer att följas lojalt endast av seriöst arbetande bolag för vilka någon skärpning ej är erforderlig, medan de föreslagna reglerna på olika sätt kringgås av eller – på grund av bristande sanktioner – kommer att sakna verkan gentemot de bolag för vilka reglerna egentligen är avsedda.

Tillgänglig statistik visar att av de för närvarande 120 000 registrerade aktiebolagen flertalet har ett aktiekapital understigande 50 000 kr. Som arbetsgruppen själv konstaterat går avvecklingen av småbolagen långsamt. Risken för missbruk av aktiebolagsformen är störst i fåmansbolag med lågt aktiekapital.

För ett aktiebolag med lågt aktiekapital, upp till 50 000 kr, är det uppenbarligen meningslöst med föreskrift om likvidationsplikt när viss del av aktiekapitalet gått förlorat. Skall sådana bolag tvingas till likvidation behövs mera effektiva bestämmelser om personligt betalningsansvar för styrelseledamöter m. fl. En skärpning av dessa bestämmelser torde också bättre kunna framtvinga likvidation hos större bolag.

De nuvarande bestämmelserna om personligt betalningsansvar för styrelseledamöter m. fl. är i praktiken tämligen oanvändbara. Anledningen härtill är främst svårigheterna att visa likvidationstidpunkten. För de i brottssammanhang vanliga fallen med förkommen bokföring (genom stöld, brand etc.) är sådan bevisning erfarenhetsmässigt mycket svår. Även om bokföringen inte har förkommit är det givetvis svårt att i efterhand exakt fastslå vid vilken tidpunkt aktiekapitalet nedgått med 2/3.

Erfarenheten visar också att styrelsen inte sällan underlåtit att ansöka om tvångslikvidation när sådan ansökan bort göras. Borgenärer torde inte heller tillmäta nu gällande bestämmelser någon större betydelse, utan kreditgivarna arbetar i stället i praktiken med kompletterande säkerheter, främst förbindelser med personlig borgen från styrelseledamöterna. För staten som skatteborgenär finns vissa bestämmelser om att den som företräder arbetsgivare, vilken är juridisk person, jämte arbetsgivaren kan göras betalningsansvarig. Bestämmelser av sådant innehåll finns i fråga om källskatt (77 a § uppbördslagen), om mervärdeskatt (48 a § mervärdeskattelagen) och i fråga om vissa konsumtionsskatter (27 a § förfarandelagen). Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (Fi 1973: 1) har nyligen fått tilläggsdirektiv (Dir 1978: 60) rörande bl. a. ifrågasatt utsträckt solidariskt betalningsansvar för skatter.

Mycket talar för att en djupare och bredare översyn är önskvärd beträffande ändringar av bestämmelserna om tvångslikvidation än den arbetsgruppen verkställt.

RSV motsätter sig dock ej att föreslagna lagstiftningsåtgärder genomförs, men att ytterligare kompletteringar görs i lagförslaget. Det är lämpligt att lagstiftningsändringarna uppskjuts för ytterligare utredning av t. ex. möjligheten till en skärpning av det personliga betalningsansvaret och ett särskilt regelsystem i aktiebolagslagen (ABL) för s. k. fåmansbolag, eftersom det är dessa som utnyttjas i illojalt syfte. En ordning med olika bestämmelser alltefter bolagets storlek är i princip ingen nyhet för ABL (jämför 10 kap. 3 §).

Arbetsgruppen har inte föreslagit någon ändring av bestämmelserna om förfarandet vid likvidation. Dessa innebär för närvarande bl. a. att om bolag i likvidation inte har tillgångar som täcker likvidationskostnaderna, skall rätten på likvidatorernas anmälan förklara att likvidationen skall nedläggas och bolaget anses upplöst (13 kap. 15 § 3 stycket ABL). Antalet nedlagda likvidationer är visserligen relativt begränsat ännu så länge medan de avslutade är betydligt flera. Huruvida det döljer sig brottslighet bakom de avslutade och de nedlagda likvidationerna har inte närmare undersökts. Så kan emellertid mycket väl vara fallet (jämför motion 1978/79: 1765).

För den som vill ägna sig åt missbruk av aktiebolagsformen är sålunda en likvidation att föredra framför en fattigkonkurs. Om bestämmelserna angående mindre konkurs ändras i enlighet med framlagt förslag (prop. 1978/79: 105), kan det bli ännu mera frestande att avveckla ett bolag genom likvidation än genom konkurs. Antalet likvidationer kan därvid komma att öka.

Bestämmelserna om förfarandet vid likvidation bör ses över i förevarande sammanhang. Översynen bör sikta till att borgenärerna och det allmänna i önskvärd omfattning kan få insyn i likvidationsförfarandet. Det är sålunda inte tillräckligt att borgenär har möjlighet att få även ett bolag i likvidation försatt i konkurs. En möjlighet kan kanske vara att bouppteckning och redovisning av likvidation skall avges till den tillsynsmyndighet som enligt nyssnämnda förslag skall tillskapas för konkurser.

Om bestämmelserna om likvidation ändras för aktiebolagen bör eventuella följdändringar göras i fråga om handelsbolag, bankaktiebolag och ekonomiska föreningar m. fl. – – –

Med ordet "godkännes" i 13 kap. 2 § första stycket ABL markeras enligt arbetsgruppen (s. 66) att det inte är fråga om en balansräkning per ifrågavarande bokslutsdag utan en balansräkning som avser det aktuella läget på stämmodagen. Detta bör uttryckas klarare i lagtexten.

Vidare bör i lagtexten införas att ansökan om bolags försättande i likvidation, när skäl föreligger, bör ske ofördröjligen.

Lagtexten bör därför enligt RSVs mening få följande lydelse (13 kap. 2 § första stycket, tredje och fjärde punkterna ABL).

> Godkännes ej på ordinarie bolagsstämma under nästföljande räkenskapsår balansräkning som utvisar att full täckning *på stämmodagen* finns för det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen eller revisor, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten *ofördröjligen* ansöka att bolaget försättes i likvidation. *Sådan skyldighet har också den som före bolagsstämman men efter räkenskapsårets utgång lämnat uppdraget som bolagets revisor.* Ansökan kan även göras av styrelseledamot, verkställande direktör eller aktieägare.

Effekten av den regel RSV föreslår kan dock diskuteras. Bolagsstämman hålls först under nästföljande räkenskapsår och oftast nära sexmånadersfristens utgång. Eftersom bolagets ekonomiska ställning på bolagsstämmodagen blir avgörande vid eventuell likvidation kan en ur aktieägarnas synpunkt ej önskvärd likvidation undvikas genom en tillfällig ansamling av kapital i bolaget. Om aktieägarna – t. ex. i fåmansbolag – under tiden från balansdagen och fram till bolagsstämman (ca 6 månader) inte tar ut lön ur bolaget, kan den ekonomiska ställningen förstärkas avsevärt, förutsatt att bolaget har någon verksamhet. Detta förutsätter dock att aktieägarnas ekonomi kan tillgodoses, kanske genom tillfälliga krediter. I mindre bolag torde ganska lätt tvångslikvidation kunna undvikas genom ett sådant förfarande.

Kommerskollegium: Det är uppenbart att de nuvarande likvidationsreglerna ger ett mycket bristfälligt skydd för aktiebolagets borgenärer. Kollegiet har i och för sig inget att erinra mot en återgång till den ordning som gällde till utgången av år 1976. Detta skulle dock endast marginellt förbättra borgenärsskyddet. Svagheterna i nuvarande ordning är inte begränsade till frågan om vid vilken kvot likvidationsplikten skall inträda utan sträcker sig över ett betydligt vidare fält. Det måste anses mycket otillfredsställande att det i aktiebolagslagen bl. a. genom likvidationsbestämmelserna inbyggda borgenärsskyddet är så svagt som för närvarande är fallet. Enligt kollegiets mening bör frågan tas upp till en samlad bedömning i hela dess vidd.

Skånes handelskammare: Förslaget att styrelsen ofördröjligen skall upprätta likvidationsbalansräkning när helst anledning förekommer till antagande att bolaget förlorat mer än två tredjedelar av sitt aktiekapital har fått en svävande utformning och kan därför knappast förmodas få annat än en

marginell effekt på otillbörliga förfaranden. Frågan i vad mån det bundna kapitalet har täckning i tillgångar är för övrigt till stor del en värderings- och därmed en bedömningsfråga. Erfarenheten inte minst från de senare årens kriser i vissa branscher visar betydelsen av detta förhållande i praktiken. I sammanhanget aktualiseras också samhällets önskan att med hänsyn till sysselsättningen ha tid för att bedöma frågan om en eventuell rekonstruktion. Det sagda ger vid handen att en bestämmelse som den föreslagna, i praktiken sannolikt i första hand skulle drabba seriösa företag, som råkar i kris och samtidigt motverka förutsättningarna för en rekonstruktion. Att upptäcka nedgången i bolagets eget kapital under löpande räkenskapsår förutsätter en god bokföringsorganisation och ställer ökade krav på bolagens arbetsinsats i denna sak, en arbetsinsats som ett bolag i tillfälliga ekonomiska svårigheter kan använda till annat än att kontrollera eget kapital och eventuellt upprätta likvidationsbalansräkning. Förslaget att aktiebolag inte får driva verksamhet under längre tid utan att ha två tredjedelar av aktiekapitalet täckt kan vidare komma att innebära stora svårigheter för mindre företag i tillfälligt ekonomiskt trångmål och för nystartade bolag med stora initialkostnader under uppbyggnadsperioden. Kravet att på tämligen kort tid täcka bristen i aktiekapitalet kan för många bolag te sig mycket svårt och ibland omöjligt. Den tvångslikvidation som i dessa fall blir en följd av en oförmåga att täcka bristen medför kapitalförstöring och negativa effekter för sysselsättningen.

Handelskammaren anser att man bör ha en inte alltför begränsad skyldighet att träda i likvidation vid förbrukning av del av aktiekapitalet. Frågan bör dock tagas upp till prövning i samband med en översyn av aktiebolagslagen som har andra syften än de rent brottsförebyggande t. ex. i samband med överväganden om en ny bolagsform för den mindre företagsamheten.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län: Beträffande förslaget till ändring av reglerna om likvidation och om täckning för förlorat aktiekapital, är Handelskammaren av den bestämda uppfattningen, att tillräckliga erfarenheter saknas för att nu återgå till tidigare gällande lagstiftning. Kammaren ansluter sig helt till innehållet i den reservation som avgivits av Winberg. Förslaget avstyrks.

Patent- och registreringsverket: Som skäl för skärpning av nuvarande likvidationsregler har arbetsgruppen anfört bland annat att merparten av samtliga företagskonkurser utgörs av s. k. fattigkonkurser och att dessa i många fall innefattar gäldenärsbrottslighet. Detta innebär enligt arbetsgruppens mening att nu gällande likvidationsregler ej efterlevs. Patentverket har ej möjlighet att bedöma omfattningen av den ekonomiska brottsligheten. Även om denna typ av brottslighet ökat under senare år anser patentverket att detta ej utgör tillräckligt skäl för en så vittgående åtgärd som att införa krav på full täckning för aktiekapitalet sedan detta gått förlorat till två tredjedelar. Det kan nämligen befaras att en sådan åtgärd medför att livsdugliga företag, som under en konjunkturnedgång haft stora förluster, ej tillräckligt snabbt hinner skaffa full täckning för aktiekapitalet, utan tvingas i likvidation. Detta kan i sin tur påverka sysselsättningsläget ogynnsamt. Patentverket avstyrker därför detta förslag.

Arbetsgruppen föreslår vidare att en ny regel införs i aktiebolagslagen, som stadgar likvidationsplikt för bolag, vilka under två år i rad haft eget kapital understigande två tredjedelar av det registrerade aktiekapitalet, såvida ej full täckning för aktiekapitalet finns under nästföljande år. Patentverket delar arbetsgruppens uppfattning att det är otillfredsställande

att varaktigt driva aktiebolag, som har täckning för endast obetydligt mer än en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. Den konstruktion som arbetsgruppen förordat förefaller emellertid ej lämplig eftersom den, på samma sätt som den föreslagna ändringen av 13 kap. 2 § 1 st. aktiebolagslagen, kan leda till att livskraftiga bolag drabbas av likvidationsskyldighet på grund av tillfälliga ekonomiska svårigheter. Denna synpunkt hindrar inte en närmare undersökning av möjligheterna att finna en reglering, som bättre än den nuvarande tillgodoser intresset av att bolag har täckning för åtminstone hälften av aktiekapitalet.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Förslagen avses förhindra att aktiebolag en längre tid drivs vidare utan full täckning av aktiekapitalet och att auktoriserad eller godkänd revisor måste anlitas då full täckning inte finns. Förslaget synes väl motiverat men torde inte lösa problemet med de mindre nogräknade företag, som inom loppet av ett räkenskapsår (avsiktligt) försätts i konkurs med stora skulder till staten. Det är dessutom tveksamt huruvida, utan en granskning liknande den årliga taxeringen, de föreslagna reglernas efterlevnad kan kontrolleras av exempelvis kronofogdemyndighet, då utkrävande av personligt ansvar blir aktuell för bolagets "insolventa period".

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: För egen del finner länsstyrelsen, att de föreslagna ändringarna i aktiebolagslagens bestämmelser om likvidation och täckning av förlorat aktiekapital är angelägna. Länsstyrelsen tillstyrker således arbetsgruppens förslag.

Länsstyrelsen vill i detta sammanhang något beröra frågan om aktieägartillskott. I fåmansbolag är det förhållandevis vanligt att brister i det egna kapitalet täcks genom aktieägartillskott. Det är regel att tillskottet förenas med återbetalningsskyldighet när bolagets resultat medger detta. Återbetalningsskyldigheten redovisas i allmänhet bland ansvarsförbindelserna. Genom den villkorliga återbetalningsskyldigheten får tillskottet mera karaktär av lån. Det synes angeläget, att frågorna om villkor och redovisning av aktieägartillskott regleras i lagstiftningen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Länsstyrelsen biträder förslagen. Frågan om aktieägartillskottens ställning har inte reglerats i vare sig skattelagstiftningen eller civillagstiftningen (jfr SOU 1977: 86 sid. 293). Ett aktieägartillskott får inte framstå såsom ett lån (jfr SOU 1964: 29 sid. 84). Det är fråga om ett lån, även om villkoren i fråga om återbetalning är sådana, att möjligheten till återbetalning ter sig mer eller mindre osannolik och skulden endast redovisas inom linjen bland ansvarsförbindelserna. Enligt länsstyrelsens erfarenhet förekommer villkorliga aktieägartillskott oftare hos fåmansbolagen än ovillkorliga tillskott. Villkorliga tillskott brukar lämnas med krav på att tillskjutna medel skall betalas tillbaka till aktieägaren om och när bolagets resultat medger återbetalning. Att ovillkorliga aktieägartillskott skall medräknas såsom tillgång vid bedömning huruvida full täckning för det registrerade aktiekapitalet föreligger är klart. Däremot kan tvekan råda hur ett villkorligt aktieägartillskott med återbetalningsskyldighet redovisat endast inom linjen skall beaktas i detta sammanhang.

Vid bolags bildande och vid nyemission skall intyg företes från bank om att aktiekapitalet är insatt på bankräkning och/eller intyg från kvalificerad revisor att apportegendom tillförts bolaget. Det synes lämpligt, att en liknande bestämmelse införes i aktiebolagslagen beträffande aktieägartillskott. Härigenom skulle kunna skapas garantier för att bolaget tillföres erforderliga medel för att undgå likvidationstvång.

Med nu gällande regler kan bolag under en följd av år drivas med ett

aktiekapital som saknar full täckning. Likvidationsplikten inträder först när 2/3 av aktiekapitalet gått förlorat. Liksom arbetsgruppen anser länsstyrelsen det vara otillfredsställande att ett bolag med minimikapitalet 50 000 kr kan låta täckningen av aktiekapitalet sjunka till 16 666 kr och därefter fortsätta att driva verksamhet för all framtid med endast denna bråkdel av aktiekapitalet i behåll.

FAR: En ändring bör begränsas till de regler i första stycket av 13 kap. 2 §, som är avsedda att tydligare inskriva kraven på likvidationsbalansräkning och påskynda dess upprättande. Övriga ändringsförslag avstyrks. – – –

Förslaget att full täckning skall uppnås för det registrerade aktiekapitalet har tillkommit med tanke på bolag med lägsta tillåtna aktiekapital, i framtiden 50 000 kr, dvs bolag som ej kan nedsätta aktiekapitalet. Nyheten i 1975 års lag, innebärande att bolag kan fortsätta med halva aktiekapitalet intakt, har ju för större bolag, deras kreditorer och anställda visat sig fördelaktig genom att göra många eljest erforderliga aktiekapitalnedsättningar överflödiga. Vill man skapa en regel som skall förhindra att bolag – efter en frist för rekonstruktion – lever vidare med mindre eget kapital än 50 000 kr, skulle det riktiga vara att ändra gällande text i första styckets andra punkt till "det egna kapitalet uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet, dock lägst femtiotusen kronor". Överhuvudtaget bör dock en tvångslikvidation – med hänsyn till dess eventuella skadeverkningar för anställda och borgenärer – ej aktualiseras om t. ex. blott en obetydlig del av det registrerade aktiekapitalet förbrukats.

Institutet för intern revision: Institutet delar uppfattningen att bestämmelserna om likvidation, när aktiekapitalet helt eller delvis gått förlorat, bör skärpas.

Institutet tillstyrker därför förslaget, att styrelsen åläggs ofördröjligen upprätta särskild balansräkning då likvidationsanledning kan antas föreligga, att en återgång sker till tidigare krav på full täckning inom viss tid i de fall då mer än två tredjedelar av aktiekapitalet gått förlorat och att aktiebolag inte får driva verksamhet under längre tid utan att ha två tredjedelar av sitt aktiekapital täckt.

Institutet är medvetet om att det genom denna skärpning kan i vissa lägen uppkomma svårigheter för seriösa bolag men att dessa nackdelar väl uppvägs av fördelarna i ökat ekonomiskt skydd för företagsformens intressenter. Det bör i detta sammanhang även understrykas, att gällande lags förhållandevis långa tidsfrist för täckande av förlust bör normalt kunna ge erforderligt rådsrum för rekonstruktion av ett bolag.

LRF: Som anförts i reservation till arbetsgruppens yttrande har reglerna om likvidation och täckning av förlorat aktiekapital varit föremål för omarbetning så sent som 1975 och därav föranledd lagstiftning varit i kraft endast sedan den 1 januari 1977. I likhet med reservanten finner LRF att ytterligare erfarenheter bör dras av nu gällande regler innan dessa ändras.

Vidare gäller att arbetsgruppen har att framlägga förslag till regeländringar vilka skall försvåra ekonomisk brottslighet. Som arbetsgruppen anfört har de olika bolag som används i sådan brottslighet till helt dominerande del ett aktiekapital lika med det lägsta tillåtna. LRF finner därför att den genom aktiebolag bedrivna ekonomiska brottsligheten skulle påverkas helt marginellt om de föreslagna reglerna infördes. I stället är risken stor att seriöst arbetande aktiebolag, vilkas verksamhet många gånger är av betydelse för sysselsättningen, skulle utsättas för ett onödigt likvidationshot, vilket bara det kan göra att företagets situation blir ohållbar.

Svenska bankföreningen: Bankföreningen anser att de föreslagna reglerna om skärpt likvidationsplikt skapar risk för att seriösa företag ibland kan tvingas att i onödan gå i likvidation. Utformningen av de f. n. gällande reglerna om likvidationsplikt innebär enligt bankföreningens mening en rimlig balans mellan å ena sidan intresset för kreditgivare och andra att ett bolag skall ga i likvidation innan alltför stor del av aktiekapitalet gått förlorat, och, å andra sidan, intresset att ett bolag, som alltjämt har livskraft, inte skall tvingas i likvidation i förtid. Felet med nuvarande regelsystem är framförallt att kontrollen över efterlevnaden av reglerna inte är tillfredsställande.

Bankföreningen ifrågasätter därför om inte det av arbetsgruppen åsyftade resultatet bättre skulle kunna uppnås genom skärpt kontroll av att nu gällande bestämmelser efterlevs. En sådan kontroll skulle kunna etableras genom att bolagsstämma, till vilken hänskjutits frågan om bolaget skall träda i likvidation, åläggs skyldighet att utse minst en kvalificerad revisor i bolaget. Kravet på en kvalificerad revisor skulle därefter kvarstå till dess likvidationsbalansräkning utvisar att full täckning finns för det registrerade aktiekapitalet.

Bankföreningen förordar en på det sättet förbättrad kontroll framför den av arbetsgruppen föreslagna skärpta likvidationsplikten.

Svenska handelskammarförbundet: Förslaget att styrelsen ofördröjligen skall upprätta likvidationsbalansräkning när helst anledning förekommer till antagande att bolaget förlorat mer än två tredjedelar av sitt aktiekapital och att bolaget måste inom viss tid förete full täckning av aktiekapitalet för att bolaget skall undgå skyldighet att träda i likvidation har fått en svävande utformning och kan därför knappast förmodas få annat än en marginell effekt på otillbörliga förfaranden. Frågan i vad mån det bundna kapitalet har täckning i tillgångar är för övrigt till stor del en värderings- och därmed en bedömningsfråga. Erfarenheten inte minst från de senare årens kriser i vissa branscher visar betydelsen av detta förhållande i praktiken. I sammanhanget aktualiseras också samhällets önskan att med hänsyn till sysselsättningen ha tid för att bedöma frågan om en eventuell rekonstruktion. Det sagda ger vid handen att en bestämmelse som den föreslagna, i praktiken sannolikt i första hand skulle drabba seriösa företag, som råkar i kris och samtidigt motverka förutsättningarna för en rekonstruktion. Att upptäcka nedgången i bolagets eget kapital under löpande räkenskapsår förutsätter en god bokföringsorganisation och ställer ökade krav på bolagens arbetsinsats i denna sak, en arbetsinsats som ett bolag i tillfälliga ekonomiska svårigheter kan använda till annat än att kontrollera eget kapital och eventuellt upprätta likvidationsbalansräkning. Förslaget att aktiebolag inte får driva verksamhet under längre tid utan att ha två tredjedelar av aktiekapitalet täckt kan vidare komma att innebära stora svårigheter för mindre företag i tillfälligt ekonomiskt trängmål och för nystartade bolag med stora initialkostnader under uppbyggnadsperioden. Kravet att på tämligen kort tid täcka bristen i aktiekapitalet kan för många bolag te sig mycket svårt och ibland omöjligt. Den tvångslikvidation som i dessa fall blir en följd av en oförmåga att täcka bristen medför kapitalförstöring och negativa effekter för sysselsättningen.

Svenska handelskammarförbundet anser att man bör ha en inte alltför begränsad skyldighet att träda i likvidation vid förbrukning av del av aktiekapitalet. Frågan bör dock tagas upp till prövning i samband med en översyn av aktiebolagslagen som har andra syften än de rent brottsförebyggande t. ex. i samband med överväganden om en ny bolagsform för den mindre företagsamheten.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Avsikten med bestämmelserna om likvidation är att det bundna kapitalet stannar kvar i bolaget och fullgör sin funktion som säkerhet för bolagets fordringsägare och att förlustbringande verksamheter skall stoppas medan tillgångarna ännu räcker till betalning av skulderna. I den mån staten är fordringsägare exempelvis beträffande ej erlagda arbetsgivaravgifter eller ej redovisad mervärdeskatt har dock hittillsvarande erfarenheter visat att bestämmelserna ofta ej har någon större praktisk betydelse. Avsevärda skatteskulder har nämligen ofta kunnat ackumuleras utan täckning hos bolaget ifråga.

I likhet med juridiska avdelningen och revisionskontoret ifrågasätter kammarkontoret om föreslagen skärpning kommer att få avsedd effekt. Redan den likvidationsskyldighet den nuvarande lagstiftningen förutsätter borde i sammanhanget vara tillfyllest. Att så icke är fallet, utan att många företag bedriver sin verksamhet långt efter det att likvidationsskyldighet inträffat, måste tillskrivas det förhållandet att myndigheterna ej kontrollerar efterlevnaden av lagstiftningen. Det är en brist i utredningen att arbetsgruppen, som redovisat att man är medveten om nämnda förhållande, ej närmare analyserat orsakerna till att kontrollen ej fungerar. Ej heller har arbetsgruppen visat hur efterlevnaden av en skärpt lagstiftning skall kontrolleras.

En ökad kontroll kommer att kräva avsevärd utvidgning av myndighetstillsynen. Kammarkontoret sätter därför ett undanröjande av brister i registerföringen och bättre kontroll av efterlevnaden av nuvarande lagstiftning framför arbetsgruppens föreliggande förslag.

Stockholms kommun (= juridiska avdelningen): De föreslagna ändringarna av reglerna för likvidation kan förefalla ändamålsenliga. Det synes dock inte uteslutet att de inte får avsedd verkan, enär arbetsgruppen vare sig föreslår någon reell kontroll eller tillskapar hinder mot att ansvariga styrelseledamöter kan hinna avgå.

Stockholms kommun (= revisionskontoret): Det missbruk och de oegentligheter i form av gäldenärsbrott o.d., som kunnat konstateras förekomma i betydande utsträckning, synes inte ha sin grund i själva lagregeln utan i bristande efterlevnad av denna. Detta torde i sin tur till stor del bero på att någon reell kontroll från myndigheternas sida knappast förekommer för närvarande. – – –

Man kan i likhet med reservanten hysa tveksamhet att redan nu ändra de regler som tillkom så sent som 1975. Den skärpning av lagbestämmelserna kring huvudregeln, som nu föreslås, får dock förutsättas bidraga till en bättre lagefterlevnad vilket enligt revisionskontorets mening får tillmätas avgörande betydelse. Bestämmelserna riktar sig emellertid som synes alltjämt mot aktiebolaget och dess funktionärer. Någon utvidgning av myndighetstillsynen ifrågasätts, såvitt revisionskontoret kunnat finna, ej i detta sammanhang. Utan en reell kontroll från myndigheternas sida torde effekten av de nya bestämmelserna bli begränsad.

Svenska revisorsamfundet: SRS avstyrker förslaget att full täckning för det registrerade aktiekapitalet skall uppnås viss tid efter det att likvidationsanledning på grund av bristande eget kapital konstaterats. Arbetsgruppen har enligt samfundets mening inte tagit tillbörlig hänsyn till den ingalunda ovanliga situationen att ett nybildat bolag, som börjar bedriva verksamhet, under de första åren kan tvingas redovisa förluster. Därest möjlighet till nedsättning av aktiekapitalet saknas på grund av att detta uppgår till endast minimikapitalet eller strax däröver, skulle en tvångslikvidation ofta innebära en onödig och meningslös kapitalförstöring. Samfun-

det har i och för sig förståelse för den mening som innebär, att ett bolag med aktiekapital endast uppgående till minimibeloppet inte skall för obestämd tid tillåtas redovisa ett eget kapital å blott hälften av detta belopp.

Dock anser SRS, att de skäl som framförts som stöd för denna uppfattning har mindre tyngd än de omständigheter, som talar för möjlighet till fortsatt verksamhet.

SRS avstyrker till följd av ovanstående även de föreslagna ändringarna av 13 kap. 17 § samt 23 § aktiebolagsförordningen.

Svenska sparbanksföreningen: När det gäller frågan om skärpt likvidationsplikt anser föreningen däremot att nu gällande likvidationsregler utgör en rimlig avvägning mellan de olika intressen som skall beaktas, innan ett företag försättes i likvidation – fordringsägares, anställdas, aktieägares, samhällets m. fl. Det vore olyckligt om företag i onödan försattes i likvidation. Denna synpunkt gäller givetvis oavsett företagets storlek, men olyckan skulle få ytterligare en samhällsekonomisk dimension, om den drabbade stora företag. Den större elasticitet, som nuvarande regler innebär jämfört med de föreslagna, förefaller också vara behövlig med tanke på att omfattande förändringar i företagens finansiella struktur kommer att äga rum även i framtiden. Förbättrad kontroll av de företag, där missbruk konstaterats eller med fog kan misstänkas, förefaller vara en lämpligare åtgärd. Förslaget avstyrkes.

Sveriges advokatsamfund: Ehuru i promemorian lämnas vissa beskrivningar av fall där aktiebolag använts vid ekonomisk brottslighet, har inte något fall redovisats där nuvarande bestämmelser i detta hänseende skulle ha underlättat det brottsliga förfarandet. Tvärtom uttalas (sid. 46), att många bolag torde fortsätta sin verksamhet i strid mot gällande likvidationsbestämmelser. Det torde då inte vara en verksam åtgärd att skärpa dessa bestämmelser, vilka nyligen prövats i samband med införandet av aktiebolagslagen. Samfundet avstyrker sålunda förslaget i denna del.

– – –

Slutligen vill samfundet kommentera uttalandet i promemorian att "tillskott eller eftergift av nu berört slag (för täckande av brist i aktiekapitalet) måste vara oåterkalleligt och får således inte vara beroende av olika slag av villkor" (sid. 49 och 50). Detta uttalande är ofullständigt. Det är inte ovanligt att tillskott förknippas med villkor, exempelvis om återbetalning ur framtida vinstmedel (se för detta och andra exempel Kedner–Roos, Aktiebolagslagen, del II, sid. 292–293).

Sveriges aktiesparares riksförbund: Likvidationsreglerna i aktiebolagslagen, som delvis ändrades i och med ikraftträdandet av 1975 års aktiebolagslag, är inte i första hand regler för att förhindra organiserad och ekonomisk brottslighet. Likvidationsreglerna torde i stället få betraktas som borgenärsskyddsregler, varvid styrelsen och i förekommande fall verkställande direktören kan åsamkas personligt ansvar för uppkommande skulder i händelse av att dessa ej reagerar såsom reglerna föreskriver. De nya reglerna är visserligen till sitt innehåll mildare än de gamla reglerna, men formellt sett strängare. Aktiespararna är därför av den meningen att många borgenärer idag skulle ha framgång med civilrättsliga anspråk mot styrelse och verkställande direktör.

En medelväg skulle kunna vara att kombinera nuvarande regler med skyldighet att i årsredovisningen ange att man under räkenskapsåret eller därefter fram till årsredovisningens avgivande kallat till extra bolagsstämma för att pröva eventuell skyldighet att träda i likvidation.

Det är emellertid förbundets mening att nu gällande regler för likvidation

utgör en god avvägning mellan de olika intressen som bör beaktas innan ett företag försättes i likvidation. Särskilt när det gäller stora företag skulle en likvidation i onödan få alltför stora dimensioner. Det är allmänt bekant att ett flertal börsföretag under senare år drabbats av svåra förluster som lett fram till finansiella kriser. Att inte fler än två börsföretag kommit på obestånd under senare år beror sannolikt på att det varit möjligt att genom tidskrävande finansiella saneringsoperationer häva uppkommen likvidationsplikt. Det är Aktiespararnas bedömning att de nuvarande reglernas större elasticitet jämfört med de föreslagna behövs även i framtiden, då finansiella svårigheter kan uppträda. Vi avstyrker därför bestämt att promemorians förslag till ändrade likvidationsregler i aktiebolagslagen införes.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: Beträffande de föreslagna nya reglerna om likvidation och om täckning av förlorat kapital ansluter sig SBRF till vad som anförts i reservation av ledamoten Winberg med instämmande av ledamoten Josefson. Vi finner icke att det finnes tillräckliga skäl eller erfarenheter som talar för en ändring av nuvarande regler.

Finansieringsföretagens förening: I promemorian har ej redovisats något material som utvisar att nuvarande regler inte skulle vara tillfyllest. Det torde för övrigt ännu vara för tidigt att dra några slutsatser av gällande regler som införts fr. o. m. den 1.1.1977 vid vilket tillfälle reglerna om likvidation m. m. var föremål för bedömning.

Föreningen föreslår istället att kontroll över när likvidationsplikt föreligger görs på ett tillfredsställande sätt.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet instämmer i den reservation som styrgruppsledamoten Winberg anfört. Reglerna om likvidation och om täckning av förlorat aktiekapital bedömdes under lagstiftningsarbetet så sent som 1975. Därvid ansåg man det vara ett alltför starkt krav att en uppkommen brist i kapitalet skulle behöva fyllas på kort tid. Det framhölls då att ett företag kunde belastas med stora utgifter under en förhållandevis kort period. Det framhölls att detta särskilt gällde nystartade företag under deras uppbyggnadsperiod, då utgifterna inte alltid motsvarades av några nyförvärvade tillgångar. – Förbundet anser att det inte finns tillräckligt underlag för att nu jäva vad som ansågs riktigt 1975. En reform av den innebörd som promemorian föreslår skulle i själva verket innebära att ett nystartat företag skulle behöva tillskjuta ett större kapital än aktiekapitalet.

SHIO-Familjeföretagen: Reglerna om likvidation och täckning av förlorat aktiekapital var föremål för bedömning i samband med lagstiftningsarbetet 1975. I promemorian lämnas en redogörelse över motiven vid lagändringen.

Brottsförebyggande Rådet bygger sina ändringsförslag på allmänna resonemang och inte på något konstaterat missbruk av reglerna. Någon större praktisk erfarenhet av reglerna torde inte heller finnas med tanke på den korta tidsrymd som gått sedan lagändringen. De allmänna resonemangen är inte av den art att en lagändring är nödvändig innan sådan erfarenhet vunnits.

Mot bakgrund av ovanstående avstyrker SHIO-Familjeföretagen de föreslagna reglerna beträffande likvidation och täckning av förlorat aktiekapital.

Sveriges industriförbund: Den uppmjukning av likvidationsplikten vid kapitalförlust som genomfördes i och med 1975 års lagstiftning är enligt

förbundets mening uttryck för en rimlig avvägning mellan beaktansvärda intressen. Mot bakgrund av de senaste årens djupa industriella kris framstår skärpta likvidationsregler som synnerligen äventyrliga från närings- och sysselsättningspolitiska utgångspunkter. Utvecklingen har visat att för landet betydelsefulla företag kunnat hamna i krissituationer som för några år sedan framstått som osannolika. Det är av stor vikt för landet att rekonstruktioner av dessa företag kan ske i ordnade former. Vad som har stått på spel har varit inte blott de enskilda företagen utan i betydande grad förtroendet för svenskt näringslivs kreditvärdighet på den internationella kapitalmarknaden. På grund av storleken på de operationer som kan förekomma måste det finnas tidsmässigt betydande utrymme till förfogande för det finansiella rekonstruktionsarbetet. Nu gällande regler framstår från denna utgångspunkt som ändamålsenliga.

Förbundet har förståelse för de kriminalpolitiska överväganden som ligger bakom BRÅs förslag men måste konstatera att stränga formalregler om likvidationsplikt sådana som BRÅ föreslagit kan – med hänsyn till den dokumenterade risken för stora industriella kriser – få allvarliga negativa konsekvenser för samhället av en storleksordning som inte ingått i BRÅs bedömning men som det är nödvändigt att beakta vid ett sammanvägt ställningstagande till förslaget.

Förbundet vill mot bakgrund härav avstyrka arbetsgruppens förslag och instämmer i den av Bankföreningen i sitt remissyttrande förordade lösningen av innebörd att bolagsstämma, till vilken hänskjutits frågan om bolaget skall träda i likvidation, åläggs skyldighet att utse minst en kvalificerad revisor i bolaget, varvid kravet på kvalificerad revisor skall kvarstå till dess likvidationsbalansräkning utvisar att full täckning finns för det registrerade aktiekapitalet.

Sveriges köpmannaförbund: Vi anser att det inte finns tillräcklig motivering att återgå till de bestämmelser som fanns före år 1976. Vi kan därför inte tillstyrka förslagen.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: BRÅ vill nu skärpa kraven på likvidationsplikt, där denna nu inträffar, då mer än 2/3 av aktiekapitalet gått förlorat. Utan att nödvändigtvis ha en motsatt uppfattning vill vi fästa uppmärksamheten på de många fall där en bokstavstolkning kan få negativa konsekvenser. En rörelse kan tillfälligt ha förbrukat aktiekapitalet (snart hänt vid 50.000 kronorsbolag och ofta vid nystartade aktiebolag). Bolaget kommer emellertid ur denna kris och stabiliserar sig. Med facit i hand efteråt ter sig en likvidation av detta bolag naturligtvis felaktigt – inte minst med tanke på sysselsättningseffekten. Detta måste beaktas vid fastställandet av den tidsfrist förlustbolaget kommer att tillerkännas enligt BRÅ:s förslag. Vidare måste exempelvis enligt vårt förmenande även beaktas fall, då bolag erhållit statliga lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. Med hänsyn till försiktighetsprincipen bör enligt vår uppfattning detta lån skuldföras. Motsvarande värde uppstår emellertid ej alltid på tillgångssidan utan redovisas bland kostnaderna. Även i detta fall kan således bokstavstillämpning av likvidationsplikten få icke önskade effekter. Det är därför angeläget att anvisningar avseende redovisningen av dessa lån framkommer från officiellt håll.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund: Förbundet finner nu de synpunkter detsamma har att företräda ej anledning till erinran emot förslagen till skärpning av bestämmelserna om likvidation.

3 Kvalificerad revisor m. m.

Riksåklagaren: Ordningen med bundet aktiekapital ersätter delägarnas personliga ansvarighet för bolagets skulder. Ett aktiebolag bör därför inte få fortsätta sin verksamhet om aktiekapitalet helt eller till väsentlig del har gått förlorat. Som framhålls i promemorian visar erfarenheten att åtskilliga bolag trots nuvarande bestämmelser om likvidationsskyldighet fortsätter en förlustbringande verksamhet till dess tillgångarna praktiskt taget helt förbrukats. En effektiv kontroll av och insyn i de företag som närmar sig gränsen för likvidationsskyldigheten ter sig därför angelägen. Jag tillstyrker således förslagen att kvalificerad revisor skall finnas i de bolag som inte har full täckning för det registrerade aktiekapitalet samt att revisorn skall ha inte bara rätt utan även skyldighet att i förekommande fall ansöka om likvidation. Som jag utvecklat i annat sammanhang bör på sikt eftersträvas kvalificerad revision i all ekonomisk verksamhet som formellt eller reellt kan bedrivas utan personlig ansvarighet.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Arbetsgruppens mening att man på sikt skall kunna kräva kvalificerade revisorer i alla bolag biträds. Jag anser det också angeläget att undersöka möjligheterna att ändra reglerna om tillsättandet av revisorer så att dessa blir mer fristående från bolaget.

Arbetsgruppen föreslår att man redan nu inför en bestämmelse att i bolag, där enligt senast fastställda balansräkning full täckning saknas för bolagets registrerade aktiekapital, minst en av stämman utsedd revisor skall vara godkänd eller auktoriserad. Härigenom skulle man vinna den fördelen, att kvalificerade revisorer skulle komma att tillsättas i de företag som är i riskzonen på så sätt, att aktiekapitalet till viss del gått förlorat men likvidationsplikt ännu ej inträtt. Enligt min bedömning torde emellertid detta inte vara särskilt verksamt för att i brottsförebyggande syfte få in kvalificerade revisorer i bolagen. Det torde finnas skäl att förmoda, att man i de företag som drivs på mindre nogräknat sätt vill undvika tillsättandet av kvalificerade revisorer. Av denna anledning kan man befara att räkenskaperna förs så att de ger sken av att täckning finns för aktiekapitalet. Ett lämpligare och enklare förfarande vore därför att bestämma, att dessa revisorer skall utses i aktiebolag med visst inregistrerat aktiekapital och att ändra beloppen allteftersom antalet kvalificerade revisorer utökas.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: I avsnitt 9 i promemorian föreslås att kvalificerad revisor skall finnas i aktiebolag som enligt senast fastställda balansräkning inte redovisar full täckning för det registrerade aktiekapitalet. Man kan förvisso instämma i att det är önskvärt med kvalificerad revision beträffande dessa bolag i riskzonen. Förslagets praktiska betydelse torde dock förminskas betydligt om man inte lagstiftningsvägen sörjer för att dessa kvalificerade revisorer får betalt för sitt arbete. För närvarande lär det tyvärr vara så, att dessa bolag på grund av betalningssvårigheter ofta får klara sig utan revisorstjänster överhuvud. Rättelse borde kunna åstadkommas genom att arvode till kvalificerad revisor förenades med förmånsrätt eller kom att omfattas av den statliga lönegarantin. Förslaget att ålägga revisor skyldighet att agera vid konstaterad kapitalbrist tillstyrks.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: Jag vill framhålla att det ej synes fullt realistiskt att tro att styrelsen i fåmansbolag, som driver bolagen just för att bland annat undandra det allmänna utskylder, genom en regel i aktiebolagslagen skulle kunna förmås att tillsätta auktoriserad eller god-

känd revisor när 1/3 av aktiekapitalet är förbrukat. Jag vill därför i sådana fall förorda personligt betalningsansvar. Det är riktigt som arbetsgruppen framhåller att revisorerna har en nyckelroll. Målet bör därför vara att det för varje bolag kräves kvalificerad revisor.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: Det föreslagna sjätte stycket i 10 kap. 3 § tillstyrks. Det är av värde att kvalificerad revisor finns i aktiebolag som ej har full täckning för det registrerade aktiekapitalet. Det är också tillfredsställande att den förbättrade kontroll av bolaget som blir en följd därav ytterligare förstärks därigenom att revisorn uttryckligen blir skyldig att ansöka om likvidation när bristen i aktiekapitalet inte täcks och bolagsstämman ej beslutar om likvidation (13 kap. 2 §). Jag delar arbetsgruppens mening att på sikt bör finnas kvalificerad revisor i varje aktiebolag.

Länsåklagaren för speciella mål: Därest nuvarande regler kompletteras med föreslagen åtgärd att kvalificerad revisor skall finnas i bolag som saknar full täckning för aktiekapitalet, torde detta vara en i nu berört hänseende tillräcklig garanti.

Stockholms tingsrätt: Tingsrätten delar arbetsgruppens uppfattning att det bör ställas ökade krav på kvalifikationer hos aktiebolagens revisorer. Det måste emellertid i dagens läge beaktas att tillgången på revisorer med erforderlig kompetens inte torde vara tillräcklig. Det vore vidare värdefullt om revisorerna kunde få en gentemot bolaget mer självständig ställning. Tingsrätten finner arbetsgruppens förslag i denna del väl motiverade.

Rikspolisstyrelsen: BRÅ-gruppen har i likhet med den arbetsgrupp inom BRÅ som utarbetade promemorian om revisors verksamhet framhållit betydelsen av att ha kvalificerade revisorer i alla aktiebolag. Det är i och för sig ett acceptabelt förslag, även om patent- och registreringsverket givit uttryck för en annan uppfattning. Vad som dock får anses negativt för en sådan ordning är PRVs uppfattning om tillgången på revisorer. Om PRV har rätt skulle BRÅ-gruppens förslag, att föreskriva kvalificerade revisorer i alla aktiebolag som är i riskzonen, aldrig kunna komma att genomföras i praktiken. Skäl kan därför föreligga att redan nu överväga en annan tingens ordning, exempelvis ett aktivare agerande i vissa aktiebolag från skatterevisorernas sida.

Oaktat att BRÅ-gruppen anser att det skulle vara värdefullt med revisorer som står mera fria från bolagsstämman, har gruppen likväl undvikit att komma med synpunkter och förslag på hur revisorerna skall bevaka de intressen det allmänna har i aktiebolagen som skatteborgenär, kreditgivare och lönegarant. I promemorian "Revisors verksamhet" föreslås en uppmjukning av revisors tystnadsplikt och en ändring av upplysningsskyldigheten för revisorer i syfte att möjliggöra ett större uppdagande av ekonomisk brottslighet. Mot bakgrund av de remissvar som inkommit från bl. a. kommerskollegium och revisorernas intresseföreningar (FAR och SRS) får det anses tveksamt, om BRÅ-gruppens förslag avseende revisorernas framtida verksamhet inom aktiebolagen i realiteten kommer att innebära en effektivisering av bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten. Detta gäller särskilt kriminella verksamheter i fåmansaktiebolag. Styrelsen anser det därför vara nödvändigt att frågan om inrättande av s. k. offentliga revisorer prövas i samband med att justitiedepartementet tar ställning till BRÅ-gruppens förslag. Ett alternativ är naturligtvis att de ökade resurserna för taxerings- och skatterevisioner används på ett sådant sätt att skatteväsendets revisorer i större utsträckning än i dag ägnar aktiebolagen, särskilt fåmansbolagen, kontinuerlig och målinriktad uppmärksamhet.

Bankinspektionen: De krav på ökad användning av kvalificerad revisor

som förs fram i promemorian när det gäller aktiebolag som inte har full täckning för aktiekapitalet ligger helt i linje med inspektionens ställningstaganden i bl. a. remissyttrandena över BRÅ:s PM (1978: 2) Revisors verksamhet och betänkandet (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler. Revisors skyldighet att verka för att ett bolag som inte har erforderlig täckning för sitt aktiekapital träder i likvidation utgör också en förbättring. Inspektionen godtar förslagen i denna del.

Stockholms fondbörs: Enligt förslaget skall revisor ha samma skyldighet som för närvarande åvilar styrelsen, alltså skyldighet ansöka om likvidation när bristen i aktiekapitalet inte täcks och bolagsstämman underlåter att besluta om likvidation. Förslaget tillstyrkes.

I promemorian föreslås ett tillägg till 10 kap. 3 § aktiebolagslagen att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara kvalificerad i bolag där enligt senast fastställda balansräkning full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital. Styrelsen har intet att invända mot detta förslag men vill påpeka att krav på kvalificerad revisor redan gäller för börsföretagen.

Riksrevisionsverket: Det är enligt RRVs mening tveksamt om förslaget, att kvalificerad revisor skall finnas i bolag som inte har full täckning för det registrerade aktiekapitalet, går att genomföra i praktiken. Arbetsgruppen har inte gjort någon uppskattning av omfattningen av situationer då kvalificerad revisor enligt gruppens förslag skulle behöva anlitas. F. n. torde tillgången på kvalificerade revisorer vara tämligen liten i förhållande till det totala revisionsbehovet. RRV får i detta hänseende hänvisa till sitt yttrande över 1974 års bolagskommittés delbetänkande "Nya bolagsregler m. m." (SOU 1978: 67, RRV dnr 1978: 1464).

Det är dessutom oklart vem som skall bestrida kostnaderna för revision i de fall då länsstyrelsen förordnat revisor liksom hur lång tid kravet på kvalificerad revisor skall bestå.

RRV har ingen erinran mot en sådan ändring av lagtexten att det uttryckligen framgår att revisor har skyldighet att ansöka om bolagets likvidation.

Riksskatteverket: RSV har inte något att invända mot förslaget att kvalificerad revisor skall finnas i bolag som saknar full täckning för det registrerade aktiekapitalet. För det fall behörig revisor inte utses, kan länsstyrelsen efter anmälan av envar utse sådan revisor. Arbetsgruppen uttalar (s. 65) att registreringsmyndigheten i den mån den uppmärksammar förhållandet lämpligen gör sådan anmälan. RSV utgår från att arbetsgruppens uttalande skall tolkas så att registreringsmyndigheten skall göra sådan anmälan i de fall myndigheten genom tillgängliga handlingar observerar förhållandet.

Det kan ifrågasättas om föreslagen lagtext ger länsstyrelsen möjlighet att på anmälan av myndighet förordna revisor. Någon sådan rätt att förordna behörig revisor har länsstyrelsen inte tillagts ex officio. Uttrycket "envar" torde inte kunna innefatta myndighet.

Lagtexten bör enligt RSVs mening ändras enligt följande:

10 kap. 6 §

Föreslagen lydelse i PM	*Ändrad lydelse*
"På anmälan skall länsstyrelsen förordna behörig revisor	Behörig revisor skall förordnas
1. när ..... *sjätte* styckena	1. när ..... *sjätte* styckena
2. när revisor ..... eller	2. när revisor ..... eller

3. när bestämmelse ..... åsidosatts.	3. när bestämmelse ..... åsidosatts.
Anmälan enligt första stycket kan göras av envar.''	Förordnande enligt första stycket utfärdas av länsstyrelsen på anmälan eller så snart förhållandet på annat sätt blir känt.

En risk i detta sammanhang kan vara att den som verkligen missbrukar aktiebolagsformen hellre låter bolaget gå i likvidation än underkastar det en kvalificerad revision. Detta kan då särskilt gälla fåmansbolag. När det gäller taxeringskontrollen granskas dock fåmansbolagen numera tillsammans med sina delägare vilket medför att kontrollen underlättas.

RSV delar arbetsgruppens uppfattning att en absolut plikt uttryckligen bör införas för revisor att ansöka om bolags försättande i likvidation i de fall enligt hans uppfattning likvidationsplikt föreligger till följd av bristfällig täckning av aktiekapitalet och bolagsstämman ej skulle besluta härom. I promemorian uttalas också att en revisor som i samband med konflikt med styrelsen/aktieägarna entledigas också under en skälig tid härefter, utan uttryckligt stöd i lag, bör anses ha behörighet att ansöka om bolags försättande i likvidation. RSV ifrågasätter om en sådan behörighet och skyldighet kan tilläggas revisor utan uttryckligt stöd i lagen. Lagtexten bör därför förtydligas med en uttrycklig regel härom (se förslag som redovisats i avsnitt 2). – – –

I samband med ändringar i lagstiftningen angående revisorer i avsnittet ovan kan det bli aktuellt att snarast överföra samma krav som stadgas i ABL vad gäller revisorer att gälla för pensionsstiftelser.

Kommerskollegium: De hittillsvarande reglerna beträffande revisors möjlighet att i visst fall inge likvidationsansökan är oklara. Kollegiet har ej något att erinra mot att denna osäkerhet undanröjs på det föreslagna sättet. Det bör emellertid påpekas att det här är fråga om en enda specifik situation varför den positiva effekten av att lägga en absolut förpliktelse på revisorn ej bör överdrivas.

I promemorian föreslås vidare att kvalificerad revisor skall finnas i bolag som inte har full täckning av aktiekapitalet. Som kollegiet anfört i sitt yttrande 1979-02-14 över BRÅ PM (1978: 2) – Revisors verksamhet – kommer praktiska möjligheter att finnas att inom några år ställa krav på kvalificerad revisor i samtliga aktiebolag. Det finns knappast anledning att fram till dess ställa särskilda krav på kvalificerad revisor i bolag utan full täckning av aktiekapitalet. Värdet av en sådan regel torde dessutom bli relativt ringa. I de åsyftade fallen torde oftast gälla att skadan så att säga redan är skedd när den nye revisorn utses.

I sammanhanget vill kollegiet aktualisera ett problem som bör uppmärksammas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Den kvalificerade externa revisionen utövas idag av privata yrkesutövare. När fråga uppkommer om att åtaga sig nya uppdrag måste detta självfallet åtminstone delvis bedömas utifrån affärsmässiga hänsyn. Det är bl. a. på grund härav inte alldeles givet att alla bolag – även sådana i svåra ekonomiska lägen – får reell möjlighet att tillgodose ett krav på kvalificerad revisor. Möjligen kan här fordras åtgärder från samhällets sida.

Skånes handelskammare: Revisor föreslås i promemorian få skyldighet att ansöka om att bolaget skall försättas i likvidation om bristen i aktiekapitalet inte täckts inom föreskriven tid. Förslaget kan sägas lägga ett myndig-

hetsansvar på revisorn, vilket med hänsyn till revisorns fristående ställning inte är lämpligt. God revisionssed anger redan nu vad revisor bör göra när ett bolag hamnar i ovan beskrivna situation. Revisors fortlöpande kontroll av ett företags räkenskaper har i sig en viss förebyggande verkan mot ekonomisk brottslighet, men Handelskammaren betvivlar att nu föreliggande förslag skulle ha någon brottsförebyggande verkan utöver vad som uppnås av lagen i dess nuvarande lydelse och erinrar om att revisor redan nu kan ansöka om aktiebolags försättande i likvidation. Här må också erinras om vad ovan sagts om värderingsfrågornas betydelse i sammanhanget. Förslaget skulle enligt Handelskammarens mening mot den bakgrunden innebära att ett orimligt ansvar lades på revisorn.

Vidare föreslås att kvalificerad revisor skall finnas i bolag som inte har full täckning för aktiekapitalet. Handelskammaren ställer sig i princip positiv till förslaget men vill dock peka på svårigheten att finna revisorer som är villiga att åtaga sig revisionsuppdrag för ekonomiskt svaga bolag. I promemorian antyds att länsstyrelsen i framtiden skulle komma att utse revisorer för alla aktiebolag. Handelskammaren betraktar detta som en icke önskvärd strävan mot ytterligare samhällskontroll av företagen. Det kan vidare erinras om att propåer i denna riktning avslagits av riksdagen.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län: Genom lagändringarna skapas förutsättningar för att bolag, som befinner sig i en ekonomiskt vacklande situation, tillföres den sakkunskap, som krävs för att bolaget, alla berörda till gagn, inte fortsätter en förlustbringande rörelse i strid med aktiebolagslagens bestämmelser.

Patent- och registreringsverket: Förslaget innebär att alla bolag, som saknar full täckning för det registrerade aktiekapitalet, skall utse minst en kvalificerad revisor. Patentverket kan i och för sig dela de synpunkter arbetsgruppen anfört i promemorian till stöd för skärpt kontroll av de företag, som saknar full täckning för det egna kapitalet. Den vidsträckta tillämpning som förslaget innebär, anser patentverket ej vara motiverad eftersom det är en alltför drastisk åtgärd att tvinga seriösa bolag, som befinner sig i en tillfällig förlustsituation, att anlita kvalificerad revisor. Ett alternativ vore enligt patentverkets uppfattning att kvalificerad revisor måste utses i bolag, som under en längre tid saknat täckning för en viss del av aktiekapitalet. Patentverket vill dock understryka vikten av att införandet av en sådan ordning ej sker förrän tillgången på kvalificerade revisorer säkerställts. Ett särskilt problem är frågan om vem som skall bekosta revisors arvode då medel för detta ändamål saknas i ett bolag.

Patentverket vill påpeka att nuvarande granskningsrutiner beträffande inkomna balansräkningar ej omfattar kontroll av huruvida aktiekapitalet har täckning. Om förslaget läggs till grund för lagstiftning krävs att patentverket får personal med revisorskompetens till sitt förfogande för att kunna fullgöra en utvidgad granskning.

Enligt förslaget skall revisor åläggas samma skyldighet som nu föreligger för styrelse att i en viss angiven situation ansöka om att bolaget försätts i likvidation. Redan nu har revisor möjlighet att göra sådan anmälan och det lär följa av god revisorssed att revisor tar initiativet till likvidation i de speciella fall som förslaget åsyftar. Att ersätta den nuvarande ordningen med en uttrycklig skyldighet framstår knappast som meningsfullt.

Vid underlåtenhet att agera kan revisorn inte göras personligt ansvarig för bolagets förbindelser och någon annan sanktion föreslås inte. Patentverket avstyrker därför förslaget i denna del.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen tillstyrker de

framlagda förslagen. De synes ägnade att förbättra kontrollen av att aktiebolagslagens regler om likvidation efterlevs.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Länsstyrelsen delar gruppens uppfattning att genom föreslagen ändring av aktiebolagslagen skapas större säkerhet för att lagens bestämmelser om likvidationstvång efterleves.

FAR: Det kan inte uteslutas att detta förslag – att kvalificerad revisor skall finnas i de bolag som inte har full täckning för sitt registrerade aktiekapital – ibland skulle kunna få vissa fördelar. I de flesta fall torde emellertid ett revisorsbyte på detta stadium komma alltför sent. Enligt FARs uppfattning bör man i stället – som i annat sammanhang nyligen aktualiserats – verka för att kvalificerad revisor skall finnas i alla aktiebolag.

I övrigt hänvisas till synpunkter beträffande behovet av att förstärka PRV:s resurser, som FAR framfört i andra remissyttranden. – – –

Beträffande den ändring som avser revisors uppgifter måste framhållas att revisor principiellt ej bör åläggas ansvaret för att försätta ett bolag i likvidation. Ansvaret för denna väsentliga förvaltningsåtgärd bör uteslutande ligga hos bolagets ledning och ägare. Revisor bör ej indragas i den intressekonflikt, som kan uppstå i ett bolag, vars styrelse anser sig kunna reda upp situationen och klara sysselsättningen för de anställda. Det finns även skäl att framhålla att revisorn under alla förhållanden skall kontrollera att styrelsen fullgör sina åligganden enligt aktiebolagslagen.

Institutet för intern revision: Med hänsyn till de intressen den externe revisorn har att beakta tillstyrker Institutet förslaget om skyldighet för revisorn att, i det fall då bolagsstämman ej beslutar om likvidation, ansöka hos rätten att bolaget skall försättas i likvidation, liksom övriga förslag under ovannämnda rubrik.

LRF: Kan det konstateras att tillgången på kvalificerad revisor möjliggör förslagets genomförande har LRF ingenting att invända mot förslaget.

TCO: Slutligen vill TCO också understryka det angelägna i att det ägnas ytterligare uppmärksamhet åt frågan om revisorer som står mer fria från bolagsstämman.

Svenska bankföreningen: Bankföreningen anser riktigt att revisor på sätt föreslagits i promemorian, får skyldighet att hos rätten ansöka att bolaget försätts i likvidation.

Bankföreningen tillstyrker det av arbetsgruppen föreslagna tillägget i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara kvalificerad i bolag där enligt senast fastställda balansräkning full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital.

Svenska handelskammarförbundet: Revisor föreslås i promemorian få skyldighet att ansöka om att bolaget skall försättas i likvidation om bristen i aktiekapitalet inte täckts inom föreskriven tid. Förslaget kan sägas lägga ett myndighetsansvar på revisorn, vilket med hänsyn till revisorns fristående ställning inte är lämpligt. God revisionssed anger redan nu vad revisor bör göra när ett bolag hamnar i ovan beskrivna situation. Revisors fortlöpande kontroll av ett företags räkenskaper har i sig en viss förebyggande verkan mot ekonomisk brottslighet. Svenska handelskammarförbundet betvivlar dock att nu föreliggande förslag skulle ha någon brottsförebyggande verkan utöver vad som uppnås av lagen i dess nuvarande lydelse och erinrar om att revisor redan nu kan ansöka om aktiebolags försättande i likvidation. Här må också erinras om vad ovan sagts om värderingsfrågornas betydelse i sammanhanget. Förslaget skulle enligt förbundets mening mot den bakgrunden innebära att ett orimligt ansvar lades på revisorn.

Vidare föreslås att kvalificerad revisor skall finnas i bolag som inte har full täckning för aktiekapitalet. Svenska handelskammarförbundet ställer sig i princip positiv till förslaget men vill dock peka på svårigheten att finna revisorer som är villiga att åtaga sig revisionsuppdrag för ekonomiskt svaga bolag. I promemorian antyds att länsstyrelsen i framtiden skulle komma att utse revisorer för alla aktiebolag. Handelskammaren betraktar detta som en icke önskvärd strävan mot ytterligare samhällskontroll av företagen. Det kan vidare erinras om att propåer i denna riktning avslagits av riksdagen.

Svenska revisorsamfundet: Förslaget innebär att till 10 kap. 3 § skall fogas ett nytt stycke vari krävs att minst en auktoriserad eller godkänd revisor skall utses i aktiebolag, i vilka enligt fastställd balansräkning täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital.

Samfundet har i annat sammanhang (bl. a. Brottsförebyggande rådets promemoria 1978: 2 "Revisors verksamhet") yttrat sig över liknande förslag. Av dessa yttranden framgår, att SRS tillstyrker kravet på att kvalificerad revisor på sikt skall utses i alla aktiebolag. Enligt samfundets överväganden kan en sådan bestämmelse träda i kraft redan vid ingången av år 1982, dvs. vid den tidpunkt då samtliga aktiebolag med aktiekapital under 50 000 kr. senast skall vara avvecklade. Enligt samfundets uppfattning finns inte tillräckliga skäl för att redan innan en sådan förväntad lagstiftning genomföres införa speciella bestämmelser för aktiebolag som saknar täckning för bolagets registrerade kapital. Det kan tilläggas, att ett inträdande av kvalificerad revisor först på detta stadium ofta kan tänkas vara för sent. SRS avstyrker därför förslaget i föreliggande lydelse men förordar samtidigt en ändring av innebörd att kvalificerad revisor skall utses i alla aktiebolag för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 1 januari 1982.

Enligt förslaget i 13 kap. 2 § skall revisor under vissa förhållanden hos rätten ansöka att bolaget försättes i likvidation. Nu gällande lydelse av lagrummet innebär att revisor kan göra sådan ansökan men att skyldighet därtill inte föreligger. Samfundet avstyrker den föreslagna skärpningen. En ändring enligt förslaget skulle innebära, att revisorn kunde tvingas aktivt ingripa i bolagets förvaltning, vilket inte kan anses förenligt med revisorsuppdraget. Styrelseledamöter och under vissa förhållanden aktieägare kan genom att påta sig personligt ekonomiskt ansvar underlåta att söka bolaget i likvidation. Bakgrunden härtill kan vara en övertygelse att bolagets ekonomiska situation skall kunna redas upp och sysselsättningen för de anställda räddas. Det måste då anses missriktat att kräva att revisorn under alla förhållanden skall vara skyldig att söka bolaget i likvidation.

Svenska sparbanksföreningen: Sparbanksföreningen tillstyrker förslagen.

Sveriges advokatsamfund: Det föreslås att bolagets revisor skall ha, inte endast rätt, utan skyldighet att ansöka om likvidation, när bristen i aktiekapitalet inte täckts och beslut om likvidation inte fattats av bolagsstämman. Enligt vad som uttalats i promemorian ger detta förslag möjlighet för revisorn att agera endast i det fall att bolagsstämman konstaterat, att aktiekapitalet nedgått under den kritiska gränsen och bristen därefter inte täckts vid ordinarie bolagsstämma. Att den ekonomiska brottsligheten nämnvärt skulle påverkas av att ge den tillsatta revisorn ökade rättigheter i ett sådant fall synes knappast sannolikt. Samfundet avstyrker därför förslaget också i denna del.

Ytterligare föreslås, att kvalificerad revisor skall finnas i bolag, som inte

har full täckning för det registrerade aktiekapitalet. Den konkreta innebörden av detta förslag skulle vara, att i ett aktiebolag som inte har godkänd eller auktoriserad revisor, och där enligt senast fastställda balansräkning full täckning inte finns, byte av revisor måste ske och kvalificerad revisor, som är villig att åtaga sig uppdraget, vidtalas. Enligt samfundets mening kan häremot riktas invändningen dels att det inte är uteslutande av godo att byte av revisor sker i en för bolaget kritisk situation, dels att det kan visa sig förenat med svårigheter att i det angivna läget finna en kvalificerad revisor villig att åtaga sig uppdraget. Av nämnda skäl anser sig samfundet inte böra tillstyrka förslaget i denna del.

Sveriges aktiesparares riksförbund: Samtliga börs- och fondhandlarenoterade företag har på grund av sin storlek och verksamhetens omfattning auktoriserade och eljest högt kvalificerade revisorer.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: Likaledes avstyrkes förslaget om "kvalificerad" revisor i alla bolag som inte har full täckning av aktiekapitalet.

Finansieringsföretagens förening: Föreningen förordar dessa förslag.

Svenska företagares riksförbund: För närvarande har revisor rätt att anmäla företaget i likvidation om han finner att likvidationsplikt inträtt genom att bolagsstämman ej vidtagit föreskrivna åtgärder för att bota kapitalbristen. Någon skyldighet att göra detta har inte revisorn. Förbundet ställer sig tveksamt till promemorians förslag att sådan skyldighet nu skulle åläggas revisorn. Aktieägare och företagsledning har dock ett personligt ansvar för affärsförbindelser, om de fortsätter att driva verksamheten, oaktat att likvidationsplikt inträtt. De har också ett ansvar i händelse av eventuella brott mot gäldenärer. Vidare skall revisorn enligt god revisionssed anmärka i sin revisionsberättelse, om likvidationsplikt inträtt. Anmärkning i berättelsen skall för övrigt göras redan tidigare, nämligen när företaget upprättat likvidationsbalansräkning eller enligt revisorns mening varit skyldigt att upprätta likvidationsbalansräkning. Revisionsberättelsen insänds till Patentverket och är en offentlig handling. Patentverket får därigenom kännedom om den redan inträffade eller potentiella likvidationsplikten, och upplysningen om denna är genom verket tillgänglig för företagets kunder, långivare, kreditupplysningsinstitut och andra. Revisorn kan vidare framtvinga extra bolagsstämma för prövning av likvidationsfrågan.

Förbundet är, å andra sidan, ej tillfreds med tanken att ett aktiebolag under en längre tid skall kunna drivas vidare med ett otillåtligt förbrukat aktiekapital. Ägare och företagsledning gör troligen ofta den bedömningen att svårigheterna med soliditeten är övergående, och att bristen snart kommer att kunna rättas till. Ibland är denna bedömning helt riktig, ibland är den det inte. I de senare fallen kan företagets fortsatta uppträdande på marknaden rent faktiskt bli vilseledande för omvärlden.

Om en ändring av reglerna skall genomföras, anser förbundet det dock ej riktigt att ålägga revisorn skyldighet att anmäla företaget till likvidation. En acceptabel ändring kan däremot vara att Patentverket får rätt att initiera likvidationsmål vid vederbörande tingsrätt, när Patentverket av senaste ordinarie revisionsberättelse inhämtat att revisorn ansett likvidationsplikt ha inträtt genom att företaget ej fyllt kapitalbristen i den utsträckning och inom den tid som lagen anvisar.

Promemorians motiv för förslaget om kvalificerad revisor är att risken för missbruk av aktiebolagsformen skulle vara särskilt stor hos de små aktiebolagen. Det är dock, anser förbundet, svårt att se varför den begrän-

sade storleken hos ett aktiebolag i och för sig skulle öka risken för brottsligt förfarande. Vad promemorian utsagt speglar väl inget annat än det faktiska förhållandet att 5 000 kronorsbolagen utgör mer än hälften av alla bolag. Förbundet anser därför att förslaget inte är tillräckligt motiverat. För övrigt begränsar tillgången till kvalificerade revisorer rent praktiskt möjligheten att genomföra förslaget inom en nära framtid. Med tvekan kan dock förbundet tänka sig att kvalificerad revisor skall inträda i företag, där det egna kapitalet enligt upprättad likvidationsbalansräkning understiger en tredjedel av aktiekapitalet. Lån hos aktieägare skall därvid anses som en tillgång, om det inte är uppenbart att låntagaren saknar förmåga att återbetala lånet.

Sveriges grossistförbund: Förslaget innebär bl. a. att s. k. kvalificerad revisor skall finnas i bolag, som inte har full täckning för bolagets registrerade aktiekapital. Detta förslag är enligt vår mening alltför begränsat. I den debatt som pågår om revisorer, deras arbetssätt, ansvars- och kompetensområden framkommer ofta, att alla företag borde ha kvalificerad revisor. Dessa tankar har även förekommit i utredningsförslag samt i motionsyrkanden. Det är möjligt, att det nu framlagda förslaget skall ses som en etapplösning av frågan om obligatorisk revision av alla kapitalassociationsformer, men förslaget är trots detta alltför begränsat och borde ha utformats som ett förslag om kvalificerad revisor för alla bolag och ekonomiska föreningar.

SHIO-Familjeföretagen: SHIO-Familjeföretagen tillstyrker förslaget beträffande kvalificerad revisor. Ett genomförande av detta förslag minskar även behovet av en särskild regel om att revisor skall ha skyldighet att ansöka om likvidation för bolaget i vissa fall. Detta beror bl. a. på de högre krav samhället ställer på de kvalificerade revisorerna, vilket bl. a. framgår av det uttalande från Kommerskollegie revisionsenhet som citeras av Brottsförebyggande Rådet (sid. 65–66). Där konstateras bl. a. att frågan om underlåtelse från revisors sida att göra anmälan till rätten i vissa fall kan medföra disciplinär åtgärd.

Vidare bör noteras att revisorsorganisationerna f. n. överväger frågor i anslutning till att företag blir tvungna att begära sig i likvidation. Brottsförebyggande Rådet avvaktar resultatet av dessa överväganden innan förslag lämnas om hur revisor bör agera om bolagets aktiekapital har gått förlorat till mer än 2/3 men styrelsen vägrar att upprätta likvidationsbalansräkning och kalla till bolagsstämma. Enligt SHIO-Familjeföretagens uppfattning kan det finnas anledning att även avvakta revisionsorganisationernas överväganden innan beslut fattas beträffande revisors skyldighet att i vissa fall ansöka om likvidation av företaget.

Med hänvisning till ovanstående tillstyrker SHIO-Familjeföretagen förslaget beträffande kvalificerad revisor men avstyrker tills vidare införandet av en skyldighet för revisor att i vissa fall begära företaget i likvidation.

Sveriges industriförbund: Förbundet avstyrker förslaget att revisor får skyldighet att hos rätten ansöka om att bolaget försätts i likvidation när likvidationsplikten inte uppfyllts av bolagsstämman. – – –

Förbundet tillstyrker det av arbetsgruppen föreslagna tillägget i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen att minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara kvalificerad i bolag där enligt senast fastställda balansräkning full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital.

Sveriges köpmannaförbund: Vi har inget att erinra mot förslaget beträffande kvalificerad revisor, men avstyrker förslaget att revisor skall ha skyldighet att under nämnda betingelser begära företaget i likvidation. Vi

anser det inte vara tillräckligt utrett vilka effekter ett sådant förslag kommer att få.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: BRÅ:s förslag att revisor skall ha skyldighet att ansöka om bolags likvidation tror vi ej löser nu diskuterat problem. De personer som i dag kriminellt utnyttjar aktiebolagen har säkert mindre nogräknade revisorer också. – – – Däremot tror vi på kravet om kvalificerad revisor i bolag, där det saknas full täckning för bolagets registrerade kapital. Dessa revisorer tror vi generellt bättre kan bedöma situationen i bolagen än många icke kvalificerade – utan att på något vis förneka att det finns många icke kvalificerade revisorer av hög klass.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund: Förbundet finner ur de synpunkter detsamma har att företräda ej anledning till erinran emot förslaget om skärpt kontroll av företag i riskzonen. Kvalificerad revisor bör emellertid krävas i pensionsstiftelse hos bolag där enligt föreslaget tillägg till 10 kap. 3 § aktiebolagslagen (1975: 1385) minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor.

4 Byte av firma och säte

Riksåklagaren: Den föreslagna skärpningen av förutsättningarna för registrering av beslut om ändringar i bolagsordningen såvitt avser bolagets firma och den ort där styrelsen har sitt säte kan vara av värde i förevarande sammanhang och tillstyrks.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Nu gällande regler för byte av firma och säte utnyttjas enligt åklagarmyndighetens erfarenhet i många fall otillbörligt för att man skall undgå skatter av olika slag, minska myndigheternas kontrollmöjligheter och för andra vilseledande ändamål. Arbetsgruppens förslag om införande av en ny paragraf i lagen, 16 kap. 3 §, – med innebörd att beslut om ändring i bolagsordningen såvitt gäller bolagets firma och säte får registreras endast efter viss prövning – är därför mycket angeläget. Arbetsgruppen går inte närmare in på vilka skäl som skall föreligga för att registrering av ändringen skall få ske utöver att de skall grundas på marknadsmässiga, organisatoriska eller särskilda skäl. Enligt min uppfattning är det av vikt med en restriktiv hållning vid prövningen av ansökningar, något som bör framgå klart av förarbeten eller författningstext.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Arbetsgruppens förslag i avsnittet om byte av firma och säte är välmotiverade mot bakgrund av nu gällande lagstiftning. Då emellertid konkurslagskommitténs förslag (SOU 1977: 29) om kvalificerad utredning även i mindre konkurser tagits av riksdagen (prop. 1978/79: 105, snabbprotokoll 1978/79: 141) torde åtminstone ett argument för förslagen ha fallit bort. Det bör därför noga övervägas om vinsten med den föreslagna prövningen svarar mot det merarbete denna skulle medföra. Det synes möjligt att tillgodose behovet av kontroll på detta område på smidigare sätt, exempelvis genom att registreringsmyndigheten ges rätt att vägra registrering av ändrade förhållanden, vilka uppenbarligen inte motiveras av marknadsmässiga eller organisatoriska skäl. Registreringsmyndigheten bör självfallet ha möjlighet att infordra utredning i detta avseende från det sökande bolaget.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: Vad som anförts beträffande

ändring av bolagets säte och firmanamn synes väl grundat och tillstyrkes därför. Som exempel kan nämnas ett fall där förvillande lika bolagsnamn mellan moderbolaget och dotterbolagen i en koncern använts till att ställa alla fakturor i koncernen till ett factoringbolag, varpå fakturabeloppen överförts till moderbolaget, som haft sitt säte i en helt annan stad. Dotterbolagen har drivits mindre än ett år varefter de gått i konkurs med 0 i tillgångar men med betydande skulder till statsverket i form av skatter, sociala avgifter och arbetsgivareavgifter. Dotterbolaget i Malmö ändrade strax före konkursen säte till Stockholm samt splittrades genom ändring av firmanamn i två nya bolag, som drevs mindre än ett år, i det gamla bolagets lokaler.

Länsåklagaren i Malmöhus län: En viktig del av promemorian är förslaget om åtgärder mot omotiverade byten av firma och säte för aktiebolag. Förslaget tillstyrks i föreliggande utformning, åtminstone tills ytterligare erfarenhet vunnits.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: Arbetsgruppen föreslår att patentverket skall pröva om det finns skäl till ändring av bolagets firma eller orten för styrelsens säte. Som en av reservanterna anför kan detta komma att medföra administrativt "krångel". Det måste givetvis övervägas om detta motsvaras av vad som kan uppnås i brottsbekämpande syfte. Erfarenhet visar att ett bolag, som används för brottslig verksamhet eller vari brott förekommer, ofta vidtar olika åtgärder, vilseledande och dimbildande, för att dölja den brottsliga verksamheten. Bland annat är känt att manipulationer med bolagets firma och byte av plats för styrelsens säte utnyttjas i sådant syfte. Jag finner därför att arbetsgruppens förslag i denna del är välmotiverat. Redan det förhållandet att bolaget enligt förslaget blir nödsakat att visa särskilda skäl för förändringar bör verka hämmande på försök att vilseleda på nämnt sätt. Den föreslagna kontrollen av bolagets ekonomiska förhållanden då ändring sökes är också betydelsefull. Jag tillstyrker därför de föreslagna lagändringarna i denna del.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Hovrätten anser de här föreslagna lagändringarna mycket angelägna. Förslaget kan – förutom att motverka utpräglad ekonomisk brottslighet – även förhindra förfaranden där aktiebolag för att undgå sina borgenärer ofta byter firma och/eller säte. Tillvägagångssättet är ingalunda ovanligt.

Stockholms tingsrätt: Enligt tingsrättens erfarenhet finns ibland anledning att misstänka att byte av firma eller säte sker i otillbörligt syfte, men underlag saknas för att bedöma hur vanligt detta är. Det vore i och för sig motiverat att kräva vissa skäl för byte av firma och säte. Innan man bestämmer sig för regler härom bör emellertid närmare övervägas om den möjliga effekten motsvarar den administration och de kostnader en sådan reglering skulle medföra. Man bör då också ha i minnet att den som önskar byte i avsikt att vilseleda myndigheter o. dyl. säkerligen i regel kan finna skäl att åberopa härför.

Rikspolisstyrelsen: Styrelsen tillstyrker BRÅ-gruppens förslag. Gruppen har ansett att revisor bör ta kontakt med kronofogdemyndighet innan han avger yttrande. Styrelsen anser dock att det i aktiebolagslagen bör införas en bestämmelse som föreskriver att revisor skall avge yttrande i samråd med kronofogdemyndighet, vilken har och kommer att få en omfattande kännedom om aktiebolags gäldenärssituation. Dessutom bör BRÅ-gruppens förslag kompletteras med en bestämmelse i aktiebolagslagen, om att ett upplöst aktiebolags firma inte får användas som namn på ett nytt aktiebolag förrän fem år har förlupit sedan det tidigare aktiebolaget upplöstes.

Bankinspektionen: De inskränkningar i möjligheten för ett bolag att byta firma och säte som föreslås i promemorian bör enligt inspektionens uppfattning vara ägnade att försvåra missbruk av aktiebolagsformen. Förslagen innebär enligt inspektionens uppfattning inte någon obehörig inskränkning i ett bolags rörelsefrihet. De tillstyrks därför.

Stockholms fondbörs: Den föreslagna regeln är onödig för börsföretagens del. Enligt inregistreringskontraktet gäller i de flesta fall att förändringar av här berört slag omedelbart skall meddelas börsen och göras offentliga. De beslutande organen i ett börsföretag torde vara mera kompetenta att bedöma behovet av förändringar i firma eller säte än en registrerande myndighet. Förslaget är dessutom ägnat att skapa administrativt krångel för företagen. Det är också tvivelaktigt mot bakgrund av patentverkets bolagsbyrås möjligheter att redan med nuvarande arbetsuppgifter lämna acceptabel service till allmänheten. Förslaget avstyrkes.

Riksrevisionsverket: RRV är ense med arbetsgruppen om olägenheten av att bolag på obestånd ofta byter firma och säte i syfte att vilseleda borgenärer och myndigheter. Det är emellertid svårt att finna en tillfredsställande lösning på detta problem. Det är inte realistiskt att tänka sig att patent- och registreringsverket, som arbetsgruppen föreslagit, skall kunna undersöka och pröva huruvida marknadsmässiga, organisatoriska eller andra skäl föreligger för ändring av firma och säte.

RRV ifrågasätter om inte de seriösa företagen kommer att drabbas alltför hårt genom kravet på intyg från kvalificerad revisor. De fördelar som ligger i förslaget torde således enligt RRVs mening inte uppvägas av de nackdelar som kan befaras drabba de seriösa företagen. Om emellertid förslaget genomförs vill RRV framhålla, att patent- och registreringsverket knappast torde ha möjligheter till någon prövning av frågan i sak. Dess kontroll torde få inskränkas till att föreskrivet intyg företetts.

Riksskatteverket: Arbetsgruppens konstaterande att aktiebolag ofta byter firma eller sätesort inför förestående konkurs eller likvidation i oegentligt syfte är väl dokumenterat. RSV vill också framhålla att som arbetsgruppen påpekat byte av sätesort ofta görs för att fortlöpande undgå skatter och avgifter av olika slag.

Arbetsgruppens förslag om revisorsintyg för att komma till rätta med dessa missbruk torde i huvudsak kunna godtas. På en del punkter finns det emellertid enligt RSVs uppfattning skäl att framföra erinringar.

Arbetsgruppen föreslår att patent- och registreringsverket (PRV) skall pröva om anmäld ändring av firma eller sätesort är påkallad av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra skäl. Prövningen torde få ske på grund av bolagets uppgifter. Om de nämnda skälen skall krävas för byte torde det vara nödvändigt att låta annan instans än PRV svara för prövningen om inte PRV tillförs erforderliga resurser härför. Möjligen kunde också den uppgiften anförtros kvalificerad revisor.

Enligt förslaget skall kvalificerad revisor intyga att full täckning finns för det registrerade aktiekapitalet samt att såvitt känt är någon allvarlig betalningsanmärkning mot bolaget ej förekommit under det närmast föregående året. Det torde kunna ifrågasättas om inte revisorn vore väl skickad att också uttala sig om de företagsekonomiska aspekterna som skall föreligga enligt 16 kap 3 § första stycket, punkt 1.

Vad som avses med "allvarlig betalningsanmärkning" kan vara tveksamt, särskilt beträffande skatter och avgifter. Egentligen är inte revisorns åtgärd att hos kronofogdemyndigheten kontrollera om bolaget skött sina betalningar tillräcklig, eftersom det kan dröja ganska lång tid innan en

försummad betalning av skatt eller avgift ger upphov till ett indrivningsmål hos myndigheten. En annan tveksamhet hänför sig till det fallet att bolaget har flera betalningsanmärkningar vilka var för sig kan te sig bagatellartade men tillsammans blir allvarliga.

Ett bättre alternativ är att revisorn skall uttala sig om det aktuella bolagets allmänna ställning ur likviditets- och soliditetssynpunkt. I lagtexten bör klarare anges att revisorn noggrant bör undersöka bolagets ekonomiska ställning, innan intyg härom utfärdas eller – om revisorn tilläggs uppgiften – beslutet fattas. Kronofogdemyndigheten bör alltid yttra sig i dylika ärenden. En annan fråga som ej behandlats är om besvärsrätt bör tillskapas.

Kommerskollegium: Kollegiet har inget att erinra mot tillståndskravet som sådant men finner ej att ett ovillkorligt krav på full täckning av aktiekapitalet bör uppställas. En bedömning av bolagets ekonomi bör istället ingå i den prövning som skall göras. Eventuellt revisorsyttrande bör av de skäl som ovan anförts lämnas av bolagets revisor.

Däremot kan kollegiet ej tillstyrka den föreslagna administrativa ordningen, nämligen att patent- och registreringsverket skall göra ovannämnda prövning. Kommerskollegium har ålagts handhavandet av ett flertal olika tillståndsärenden enligt aktiebolagslagen. Exempelvis ankommer det – enligt 53 § aktiebolagsförordningen (1975: 1387) – på kollegiet att pröva, om dispens från kraven i aktiebolagslagen (1975: 1385) på svenskt medborgarskap och bosättning i Sverige kan medges för styrelseledamot och suppleant, verkställande direktör och vice verkställande direktör, stiftare, firmatecknare, revisor och revisorssuppleant samt likvidator. När kollegiet beviljat tillstånd sker registrering hos patent- och registreringsverket. En liknande ordning synes ändamålsenlig även i det nu aktuella fallet. Då det dessutom måste vara fel att administrativt splittra tillståndsärenden enligt aktiebolagslagen, förordar kollegiet att uppgiften att pröva om skäl finns till byte av bolagsfirma eller säte förs till kollegiet.

Skånes handelskammare: I lagförslaget talas om att "marknadsmässiga och organisatoriska skäl" skall visas för att bolag skall få tillstånd att byta firma och säte. Formuleringen verkar vara mycket svävande. Man behöver bara peka på svårigheterna för Patent- och Registreringsverket att kontrollera dessa skäl. Vidare föreslås att ett intyg från kvalificerad revisor om att full täckning för bolagets aktiekapital finnes, måste, för erhållande av tillstånd till byte av firma och säte, företes för PRV. Detta innebär att ett extra bokslut måste göras av revisor med allt vad det innebär för företaget i form av arbete och kostnader. Förslaget kan möjligen ha en viss brottsförebyggande effekt, men denna uppvägs av den ökning av byråkratin som förslaget otvivelaktigt innebär. Handelskammaren avstyrker därför detta förslag. En enklare lösning vore här att bolaget erhöll ett intyg från kronofogden om att någon allvarligare betalningsanmärkning inte förekommit mot bolaget under det närmast föregående året.

Handelskammaren i Örebro och Västmanlands län: Såvitt avser förslagen om speciella krav vid ändring av bolagsfirma eller ort för styrelsens säte anser Kammaren de av arbetsgruppen såsom stöd för förslagen redovisade motiven överdrivna. Genom de s. k. alltbevis, som registreringsmyndigheten på begäran tillhandahåller, kan upplysning vinnas både om de olika firmor ett bolag kan ha haft och om de orter, å vilka styrelsen må ha haft sitt säte. Med ledning av dessa uppgifter bör myndigheterna utan svårighet kunna genomföra önskade utredningar. Föreslagna regler, som sålunda skapar ytterst begränsade fördelar ur brottsbekämpningssyn-

punkt, är allenast ägnade att skapa administrativt krångel. Förslaget avstyrks.

Patent- och registreringsverket: Patentverkets granskning i ärenden rörande byte av firma och säte uppfyller redan nu i viss mån arbetsgruppens krav för att sådana ändringar skall registreras.

Patentverket prövar om firma är vilseledande genom att den inte svarar mot verksamhetens inriktning, såsom denna angivits i bolagsordningen. Vidare prövas att firma ej innehåller annans släktnamn. Innehåller firma ortsnamn måste i ärendet visas att bolaget har anknytning till ifrågavarande ort. Detta gäller även vid byte av säte.

Om ej ovan nämnda krav är uppfyllda skall patentverket vägra registrering.

Den nya aktiebolagslagens ikraftträdande 1 januari 1977 innebar bland annat att reglerna för beslut om ändring av bolagsordningen förenklades. Patentverket anser inte att tillräckliga skäl anförts för att skärpa nuvarande regler.

Patentverket kan ej göra någon materiell prövning av sådana uppgifter som bolag enligt förslaget skall lämna i de aktuella ärendena. En tänkbar lösning vore att revisor i sitt yttrande även intygar att ändring av bolagsordning, avseende byte av firma eller säte, är påkallad av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra särskilda skäl. Enligt patentverkets mening skulle emellertid detta alternativ, i likhet med förslaget, väsentligt öka byråkratin, men knappast ge någon effekt ur brottsförebyggande synpunkt. Patentverket avstyrker därför förslaget.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Arbetsgruppens förslag, att byte av firma och/eller säte endast får ske om det är påkallat av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra särskilda skäl samt om intyg av auktoriserad eller godkänd revisor, utvisande att täckning för aktiekapitalet finns och att inga allvarliga betalningsanmärkningar förekommit det senaste året, företes, torde försvåra vilseledandet av skattemyndigheterna. Förslaget skulle dock knappast ha haft någon betydelse i de s. k. vinstbolagsfallen, då inkråmet i fullt solventa företag såldes och ny (eller ingen) verksamhet startades i dessa bolag. En karenstid på minst ett år vore befogad vad beträffar möjligheten att överta ett annat bolags firma i "ograverat" skick. En väl inarbetad firma representerar dock ett betydande värde, som skulle gå förlorat om den föreslagna lagstiftningen genomfördes utan dispensmöjligheter. Länsstyrelsen anser, väl medveten om att dispensinstitutet bör begränsas i möjligaste mån, att dispens bör kunna ges i sådana fall, där synnerliga skäl föreligger.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Enligt länsstyrelsens mening försvåras kontrollarbetet i hög grad av att bolag byter firma. I allmänhet är det så att den gamla firman inte försvinner utan i stället tillföres ett annat aktieägaren närstående företag. Bolagens identitet blir härigenom oklar. Även för borgenärerna uppkommer ett osäkert läge. Länsstyrelsen anser därför, att det är angeläget att skärpta regler införs för byte av firma.

När det gäller byte av styrelsens säte är behovet av skärpta regler nästan större än när det gäller byte av firma. Det finns från vinst-bolagsaktionen exempel på företag som helt utplundrats genom att tillgångarna överförts till aktieägarna eller annat av dem behärskat bolag utan beskattning. Styrelsens säte för det plundrade bolaget har sedan efter ändring av firman flyttats till ort i annat län, där bolaget likviderats genom fattigkonkurs.

De regler som arbetsgruppen föreslår synes så utformade att de inte drabbar eller förhindrar seriösa företags verksamhet. Länsstyrelsen tillstyrker därför desamma.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Länsstyrelsen har liksom arbetsgruppen den uppfattningen att byte av firma och säte ofta ingår som ett led i en rad åtgärder som syftar till att vilseleda myndigheter, borgenärer och andra intressenter i bolaget. Det förekommer att personer som sysslar med brottslig verksamhet ständigt byter namn på och säte för sina bolag för att kamouflera sin verksamhet. Därför bör ändring av bolagsordningen beträffande firma och säte inte kunna göras så lättvindigt som nuvarande bestämmelser i aktiebolagslagen medger.

Bolagsordningen skall enligt 2 kap 4 § aktiebolagslagen ange den ort i Sverige där bolagets styrelse har sitt säte. Nybildade bolag kan välja vilken ort som helst i landet som säte. Det synes vara anmärkningsvärt att för fysiska personers mantalsskrivningsort finns utförliga bestämmelser men sådana saknas helt för aktiebolag. Något krav på anknytning till orten finns inte i lagen. Ett fåmansbolag som driver verksamhet exempelvis i Malmö och vars aktieägare och styrelseledamöter är mantalsskrivna i Malmö kan i bolagsordningen ange, att styrelsen skall ha sitt säte i Stockholm. Det är enligt länsstyrelsens mening en allvarlig brist att bestämmelser som förhindrar ett sådant förfarande saknas i aktiebolagslagen. Handläggare på taxeringsenheten har upplyst, att det inte är ovanligt att fåmansbolag, som driver hela sin verksamhet i länet och vars aktieägare är bosatta här, har sin hemort i annat län. Sådan konstruktion omöjliggör eller i varje fall försvårar väsentligen samgranskning av aktiebolags och aktieägares självdeklarationer. Även andra myndigheters arbeten torde försvåras i sådana fall. Länsstyrelsen menar därför, att bestämmelser bör införas i aktiebolagslagen som förhindrar godtyckligt val av ort för styrelsens säte vid bolagsbildningar. Bolagen bör ha någon anknytning till den ort där styrelsen skall få ha sitt säte. Platsen där huvudsakliga verksamheten bedrives eller där huvudkontoret är beläget vore lämpliga orter för styrelsens säte. Även andra orter kan tänkas, exempelvis huvudaktieägarens hemort för fåmansbolag som inte driver någon verksamhet eller eljest saknar fast driftställe. Enligt länsstyrelsen bör det övervägas om inte nu existerande aktiebolag skulle åläggas att byta säte till den ort där bolaget har anknytning.

I de fall ett bolag erhållit tillstånd att byta firma, bör enligt länsstyrelsens uppfattning det gamla firmanamnet inte utan särskilt tillstånd få användas av annat nybildat aktiebolag förrän viss tid förflutit. Sådan karenstid bör likaså införas beträffande upplösta aktiebolags firma.

Patentverket skall kunna vägra registrering av bolags beslut om ändring av bolagsordningen beträffande firma och säte om förutsättningar för sådan ändring saknas enligt de av arbetsgruppen föreslagna lagbestämmelserna. Befattningshavare vid länsstyrelsernas skatteavdelningar har god kännedom om aktiebolagen och deras ägare. Det vore därför lämpligt att patentverket inhämtade yttrande från respektive länsstyrelse innan beslut om registrering av ändring av bolagsordning i nu berört avseende fattas. Ett alternativ vore att tillstånd erfordras från länsstyrelsen för ändring av bolagsordningen angående firma och säte och att registrering av ändringen får ske först när länsstyrelsens beslut vunnit laga kraft. Sådan ordning tillämpas beträffande vissa ändringar av räkenskapsårets omfattning, vilka uppgifter likaledes skall anges i bolagsordningen och registreras hos patentverket. Länsstyrelsen förordar sistnämnda alternativ, som bäst överensstämmer med strävanden att decentralisera beslut till regional nivå.

Delegationen för företagens uppgiftslämnande: I rapporten föreslås att bolagsbyrån skall pröva om ett byte av firma och/eller säte är påkallat av

särskilda skäl. Det helt övervägande antalet ändringar av detta slag är självklart legitima och i linje med den rörelsedrivande verksamet ett bolag bedriver. För de fall där firmabyte och sätesändring utgör ett led i att försöka dölja oegentligheter måste det finnas enklare kontrollinstrument än de som föreslås i rapporten. Det finns för övrigt inte några garantier för att bolagsbyrån i sin kontroll av skälen för ändringar i firma och säte i praktiken inte åstadkommer annat än ökad byråkrati och krångel. Sannolikt har länsstyrelsernas skatteavdelningar störst behov att bli informerade om den planerade förändringen. Det bör därför övervägas om en information i förväg till länsstyrelsen från bolaget kan vara en tillräcklig åtgärd. Bolagsbyråns funktion blir då oförändrad.

Inte heller finns anledning att ålägga bolagets revisor att uttala sig om det har förelegat någon allvarlig betalningsanmärkning under det senaste året. Svårigheten att klart precisera i vilka fall en revisor skall anses skyldig att påtala ett sådant förhållande talar mot detta. Däremot bör utredningens förslag om att revisor skall vitsorda att täckning finns för bolagets registrerade aktiekapital kunna övervägas. Betydelsen av detta förslag bör dock inte överbetonas. I fråga om ett stort antal bolag finns inga krav på kompetens föreskrivna för revisorn.

FAR: FAR avstyrker detta förslag, då dess effekt i brottsbekämpningen kan antas bli ringa, samtidigt som företag och kontrollorgan skulle påläggas ett administrativt merarbete. FAR ifrågasätter vidare om arbetsgruppen i sitt förslag och sina kommentarer tillräckligt hållit isär regelsystemen för obeståndsproblematiken resp. likvidationsproblematiken (jfr t.ex. första stycket sidan 2 i PM 1979: 5). Det kan dessutom tillfogas att förekomsten av betalningsanmärkningar normalt inte kan konstateras vid revisionen.

Institutet för intern revision: Förslaget tillstyrks.

LRF: Bolagsbyrån har en vacklande praxis och ibland inkonsekvent handläggning av registreringsärenden, bl. a. varierar hänsynen till registreringshinder i form av varumärken. Rättssäkerheten skulle sannolikt naggas ännu mer i kanten om verket dessutom skulle pröva ändring av bolagsfirmor på nya grunder.

LRF kan inte acceptera att myndighets tillstånd skall krävas för byte av aktiebolags firma. LRF har visserligen klart för sig att byte av firma många gånger används vid ekonomisk brottslighet med hjälp av aktiebolag. Den med den föreslagna ändringen avsedda effekten torde emellertid lika väl kunna uppnås genom den effektivisering av aktiebolagsregistret som förespråkas på annat håll i promemorian, bl. a. så att vissa anmälningar till Patentverket automatiskt tillställs ett antal myndigheter.

Samma synpunkter kan också göras gällande med avseende på frågan om aktiebolags rätt att byta ort för styrelsens säte. Någon nämnvärd brottsförebyggande effekt torde prövningen inte ha. För att stävja missbruk av denna rätt skulle också forumreglerna för konkurs- och likvidationsförfarande kunna ändras så att rätt forum blir det forum där bolaget haft sitt hemvist viss tid före konkursutbrottet eller sedan det registrerades.

Mot vad som föreslås om intyg från kvalificerad revisor vid byte av firma och ort för styrelsens säte samt de med intyget åsyftade förhållandena har LRF ingenting att invända.

Svenska bankföreningen: Bankföreningen ifrågasätter om inte patentverket borde vara berättigat att utan egen prövning registrera beslut om ändring av bolags firma eller styrelsens säte på grundval av en kvalificerad

revisors yttrande med nyss beskrivet innehåll jämte hans bekräftelse att ändringen är påkallad av marknadsmässiga eller organisatoriska eller andra särskilda skäl. En revisor, som känner bolagets förhållanden, torde vara väl lämpad att göra den bedömningen. Bankföreningen anser det tveksamt om patentverket har de resurser till sitt förfogande, som krävs för att göra den åsyftade undersökningen meningsfull.

Svenska handelskammarförbundet: I lagförslaget talas om att "marknadsmässiga och organisatoriska skäl" skall visas för att bolag skall få tillstånd att byta firma och säte. Formuleringen verkar vara mycket svävande. Man behöver bara peka på svårigheterna för Patent- och Registreringsverket (PRV) att kontrollera dessa skäl. Vidare föreslås att ett intyg från kvalificerad revisor om att full täckning för bolagets aktiekapital finnes, måste, för erhållande av tillstånd till byte av firma och säte, företes för PRV. Detta innebär att ett extra bokslut måste göras av revisor med allt vad det innebär för företaget i form av arbete och kostnader. Förslaget kan möjligen ha en viss brottsförebyggande effekt, men denna uppvägs av den ökning av byråkratin som förslaget otvivelaktigt innebär. Svenska handelskammarförbundet avstyrker därför detta förslag. En enklare lösning vore här att bolaget erhöll ett intyg från kronofogden om att någon allvarligare betalningsanmärkning inte förekommit mot bolaget under det närmast föregående året.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Som arbetsgruppen framhållit är det inte ovanligt att ett bolag på obestånd inför en förestående konkurs eller likvidation byter firma och säte i syfte att vilseleda borgenärer och andra intressenter i företaget eller för att undgå skatter av olika slag. Mycket vanligt är att företaget inför en förestående konkurs byter namn för att "skydda" det gamla kanske väl inarbetade namnet. Kunder, anställda och andra intressenter i företaget har därigenom många gånger kanske aldrig varit medvetna om att bolaget gått i konkurs. Att förfarandet – bakom vilket ofta döljer sig ekonomiska manipulationer – är så frekvent och visat sig så "framgångsrikt" när det gäller att vilseleda fordringsägare och bland dessa staten torde också i allt väsentligt kunna tillskrivas brister i registerföringen och brister i kontakten myndigheter emellan. I avvaktan på den förbättrade registerföring kammarkontoret efterlyser och som påtagligt skulle försvåra ifrågavarande manipulationer kan kammarkontoret vitsorda behovet av särskilda åtgärder.

Arbetsgruppens förslag att patentverket ska pröva om det finns skäl till ändring av bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte kan dock som en ledamot i styrgruppen ansett komma att "medföra ett icke ringa administrativt krångel". En åtgärd att komma tillrätta med problemet och som kan visa sig väl så effektivt vore att, som revisionskontoret antytt, inom ramen för dagens regelsystem utvidga samarbetet mellan patentverket och övriga myndigheter företrädesvis inom skatte- och uppbördsadministrationen. – – – Förslagen tillstyrks.

Stockholms kommun (= juridiska avdelningen): Som arbetsgruppen framhåller är det inte ovanligt att ett bolag på obestånd inför en förestående konkurs eller likvidation byter firma och säte i syfte att vilseleda borgenärer och andra intressenter i företaget. Vidare förekommer att bolag byter firma och säte för att undgå skatter av olika slag. Arbetsgruppens förslag att patentverket skall pröva huruvida det finns skäl till ändring av bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte kan förefalla väl byråkratiskt men synes böra godtagas om det är det enda eller bästa sättet att komma tillrätta med angivna möjlighet att undgå gäldenärer och skattemyndigheter.

Stockholms kommun (= revisionskontoret): Det kan konstateras, att tillsynsmyndigheten, patentverket, här åläggs en materiell prövningsskyldighet. Revisionskontoret finner åtgärden välbetänkt men vill betona angelägenheten av att det blir fråga om en verklig prövning och ej blott en formell sådan. Såsom ovan framhållits syftar byte av säte ej sällan till att vilseleda skattemyndigheterna för att därigenom undgå skatter och andra avgifter till det allmänna. En rutin för samverkan och ömsesidig uppgiftsskyldighet mellan patentverket och skattemyndigheterna borde vara ett verksamt medel att ytterligare komma tillrätta med de problem för myndigheter och andra intressenter som byte av säte för närvarande förorsakar. Någon sådan rutin diskuteras emellertid ej i promemorian. Vad beträffar kravet på intyg från kvalificerad revisor kunde det måhända varit rimligt om patentverket givits möjlighet att lämna dispens.

Svenska revisiorsamfundet: Förslagen avstyrkes, såvitt gäller 16 kap. 3 § p. 1 på grund av att de kriterier som uppställts för dispens inte är entydiga och därför kan riskera att tillämpas oenhetligt, och såvitt gäller p. 2 på grund av att revisorn vid sin granskning ofta inte kan konstatera förekomsten av betalningsanmärkningar. Uttalandet att revisorn har att göra sig en allmän föreställning om bolagets ställning ur soliditets- och likviditetssynpunkt är svävande, likaså är de bedömningsgrunder, som föreslås avgöra om en betalningsanmärkning skall anses allvarlig, allt för opreciserade.

SRS avstyrker till följd därav även förslaget i aktiebolagsförordningen 32 a § p. 4.

Svenska sparbanksföreningen: Till förslaget att patenverket skall pröva om det finns skäl till ändring av bolagets firma eller orten för styrelsens säte ställer sig föreningen tveksam. Förslaget skapar inte bara administrativt krångel för företagen. Förslaget är också tvivelaktigt mot bakgrund av Patent- och registreringsverkets bolagsbyrås möjligheter att redan med nuvarande arbetsuppgifter lämna en acceptabel service till allmänheten. De skäl som anförs för att den föreslagna prövningen skulle motverka ekonomisk brottslighet är heller inte övertygande. Föreningen anser, att det som allmän regel för registrering borde räcka med ett intyg av kvalificerad revisor att förändringen är motiverad av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra skäl. Någon särskild prövning från patentverkets sida är icke behövlig.

Sveriges advokatsamfund: Samfundet delar arbetsgruppens uppfattning, att den frihet som idag gäller ifråga om rätten att ändra bolagsordningen vad gäller bolagets firma och styrelsens säte utnyttjats i situationer, där det funnits anledning att misstänka ekonomisk brottslighet. Samfundet anser därför att motiv föreligger för en ändring i detta hänseende. Samfundet kan däremot inte instämma i arbetsgruppens uttalande "att det över huvud taget inte bör vara tillåtet att byta firma eller säte om ej full täckning finns för bolagets registrerade aktiekapital". Ett sådant kategoriskt förbud skulle vara olyckligt och framstår också som onödigt, eftersom prövningen förutsätts bli generell och eftersom tillstånd endast kan ges när "särskilda skäl" föreligger. I samband med rekonstruktion av företag kan det ofta vara ändamålsenligt att bolagets firma kan överföras till en annan juridisk person. Det good-will-värde som eventuellt ligger i firmanamnet kan endast sällan tillföras borgenärerna genom avyttring. Samfundet menar, att det även i detta fall borde vara möjligt för bolaget att motivera sin firmaändring samt att bolagets revisorer avger intyg om att det ej finns någon erinran från revisorerna att bolaget ändrar firma. Samfundet önskar också

erinra om att de illojala fallen sannolikt kommer att kraftigt minska, om förslaget om s. k. konkurskarantän genomföres.

Samfundet finner det rimligt att revisorsintyg krävs i de hänseenden som föreslås av utredningen, dvs. i vad avser full täckning för aktiekapitalet och betalningsanmärkningar. Samfundet menar emellertid att det riktigaste är, att sådant intyg avgives av den revisor som är bolagets ordinarie, vare sig denne är kvalificerad revisor eller inte. Sådant intyg kan nämligen enligt samfundets uppfattning inte utan svårighet avlämnas av en helt utomstående revisor. I annat sammanhang har framställts kravet att samtliga aktiebolag successivt skall komma att ha kvalificerade revisorer. I takt med att detta krav uppfylls kommer ju också den som avger intyget att vara kvalificerad. Skäl saknas enligt samfundets uppfattning att i nuvarande sammanhang ställa högre krav.

Sveriges aktiesparares riksförbund: Firmaändringar kan bli aktuella för börs- och fondhandlarenoterade företag. Förslaget i denna del synes betänkligt. Aktiespararna kan inte finna det annat än märkligt att ett land som är föregångsland när det gäller personnummer, förmodligen även bolagsnummer, icke skulle kunna ordna sin indrivning så att ett bolags organisationsnummer skulle vara tillräcklig identifikation. Påståendet att firmabyte skulle försvåra skatteindrivningen kan inte tolkas som annat än en misstroendeförklaring över indrivningssystemet. För aktiebolagen ligger ofta vissa good-willvärden i firman och anser Aktiespararna att aktiebolagen i detta avseende måste få vara neutrala i förhållandet till handelsbolag och ekonomiska föreningar.

Mot bakgrund av att firmarätten berör ett väsentligt större område än det nu aktuella, är Aktiespararna av den bestämda meningen att förslaget i denna del bör avstyrkas.

Dessutom vill Aktiespararna påpeka att det definitivt för börsföretagens del är en onödig regel att låta ändring av bolagens firma och plats för styrelsens säte prövas av patentverket. Ett börsföretags beslutande organ torde vara betydligt mer kompetenta att bedöma behovet av förändringar i detta hänseende än den registrerande myndigheten.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: Förslaget om patentverkets särskilda prövning om rätt till ändring av bolagets firma eller säte finner SBRF väl motiverat, då det otvivelaktigt förekommer manipulationer härmed. Ändringen föreslås därför endast få ske om den är påkallad av marknadsmässiga, organisatoriska eller andra särskilda skäl, som skall vara väl motiverade. SBRF finner dock ej skäl som motiverar särskilt revisorsintyg om att aktiekapitalet måste vara fullt täckt eller att betalningsanmärkningar ej förekommit under det närmast föregående året och får därför avstyrka denna del av förslaget.

Finansieringsföretagens förening: Enligt föreningens mening bör det vara tillfyllest att bolagets revisor företer sådant intyg med innehåll som föreslås. Bolagets revisor, som får antas väl känna bolagets förhållanden, kan i intyget även yttra sig över huruvida ändringen är påkallad av marknadsmässiga eller andra skäl. Med hänsyn tagen till de avsevärda förseningar betr. handläggningen av registreringsärenden som föreligger hos patentverket bör verket enligt föreningens mening ej belastas med den prövning som föreslås.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet instämmer i vad reservanten Winberg anfört. Om Patentverket skall pröva materiellt anmälan om ändring av aktiebolags firma och säte, ger det nog bara en begränsad effekt på brottsligheten och kan medföra ett inte ringa administrativt krångel. Det

är för övrigt svårt att se hur verket skulle kunna verkligen avvisa bolagens ändringar. Den som vill utnyttja lagstiftningen för systematisk brottslighet drar sig knappast för att bygga under bolagens beslut i fråga om firma och säte med rimliga argument, argument som verket i praktiken måste godta.

SHIO-Familjeföretagen: Enligt SHIO-Familjeföretagens uppfattning synes förslaget på denna punkt medföra mycket administrativt merarbete för både Patentverket och det företag som önskar byta firma och/eller säte. I motiven till förslaget har inte någon undersökning gjorts hur ofta namnbyten sker. En stickprovsundersökning hos Patentverket hade kunnat ge en uppfattning om frekvensen. Av betydelse är också hur ofta namnbyten etc. är motiverade av annat än skatteflyktsskäl. Genom bl. a. kravet på intyg av kvalificerad revisor kommer företagens kostnader för namnbyte etc. att betydligt öka.

Brottsförebyggande Rådet motiverar förslaget bl. a. på följande sätt: "Bolaget vill kanske förlägga ett ofrånkomligt konkurs- eller likvidationsförfarande till en ort där man saknar närmare erfarenhet av bolaget och där kontrollmyndigheternas arbetsläge är så pressat att eventuella oegentligheter kan beräknas passera obemärkt . . . Byte av säte kan också ske för att fortlöpande undgå skatter av olika slag. Åtgärden kombineras då med underlåtenhet att till skattemyndigheterna på den nya orten anmäla bytet."

Enligt SHIO-Familjeföretagens uppfattning kan det ifrågasättas om man inte kan uppnå de önskade effekterna på ett enklare sätt. I samband med namnändring eller ändring av bolagets säte bör Patentverket rutinmässigt kontakta inblandade lokala skattemyndigheter. Skattemyndigheten har därvid möjlighet att närmare kontrollera företaget. I de fall företaget flyttar till ett område där skattemyndigheten är överbelastad borde möjlighet föreligga för den lokala skattemyndigheten på utflyttningsorten att göra utredning.

Sammanfattningsvis anser SHIO-Familjeföretagen att förslaget på denna punkt är dåligt underbyggt samt att man inte tillräckligt undersökt alternativa möjligheter. Mot denna bakgrund avstyrker organisationen förslaget.

Sveriges industriförbund: Enligt förbundets uppfattning är den nuvarande regleringen på ifrågavarande område den mest lämpliga. Beslut om förändringar av firma eller säte skall normalt ankomma på bolagets ledning att fatta såsom det mest kompetenta organet att bedöma huruvida en ändring är påkallad. Rätten att fritt kunna byta firma eller säte kan dock som arbetsgruppen visat leda till att fordringsägare, skattemyndigheter m. fl. blir vilseledda. Förbundet ställer sig därför inte avvisande till en skärpning av bestämmelserna på området. Förbundet anser dock inte att den av arbetsgruppen valda lösningen i tillräcklig grad beaktar intresset av att beslut av företagsekonomisk art skall ligga inom företaget. Dessutom saknar den föreslagna regeln en önskvärd flexibilitet.

Förbundet vill förorda vissa begränsningar av BRÅs förslag. Förbundet avstyrker att byte av säte skall kunna vägras. Beträffande patentverkets vidgade möjligheter att vägra registrering av firmabyte anser förbundet att de bör föreligga endast när full täckning inte finns för bolagets registrerade aktiekapital eller allvarlig betalningsanmärkning mot bolaget förekommit under det närmast föregående året. Det materiella prövningstemat bör ligga närmare patentverkets nuvarande kompetens. Förbundet föreslår att patentverket då ovan förordade förutsättningar är uppfyllda ges rätt att vägra registrering av ändring av firma då sådan ändring är ägnad att vilseleda om bolaget. Såsom vilseledande bör vid denna prövning inte

anses att företaget antager bifirma som firma eller att ändringen sker för att företaget tillhörigt inarbetat varumärke skall komma till uttryck i firman.

Mot bakgrund av patentverkets bolagsbyrås problem under senare år är förbundet angeläget om att inga som helst ytterligare arbetsuppgifter läggs på bolagsbyrån innan byråns flyttning till Sundsvall är fullt genomförd och byrån fått till stånd en tillfredsställande service till allmänheten i fråga om sina nuvarande uppgifter.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Ej heller finner vi det lämpligt att patentverket skall pröva behovet av ändring av bolagets firma och den ort där bolagets styrelse skall ha sitt säte. Detta förslag misstänker vi endast får byråkratiska negativa effekter.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund: Vad särskilt gäller manipulationshindrande åtgärder talar skäl för att byte av firma etc. i vilseledande syfte bör förhindras. Därvid bör dock tillses att registreringsmyndigheten får sådan kapacitet, att den kan påtaga sig föreslagen granskning av ansökningar om byte av firma eller säte. Sådana ansökningar skall enligt förslaget underbyggas av yttrande från auktoriserad eller godkänd revisor, varvid dock alltför stora krav inte anses kunna ställas på revisors undersökningsplikt vid utfärdande av ifrågasatta intyg. Risk föreligger därför att ett positivt beslut i ansökningsärendet kan komma att baseras på ett bristfälligt underlag.

5 Byte av styrelse

Riksåklagaren: Vad som från brottsbekämpningssynpunkt närmast kommer i blickfältet är angelägenheten av att öka möjligheterna för de rättsvårdande myndigheterna att bedriva en effektiv spaning i syfte att uppdaga och utreda misstänkta fall av ekonomisk brottslighet. I detta hänseende har arbetsgruppen lämnat flera olika förslag som synes vara väl ägnade att ligga till grund för lagstiftning. Jag ansluter mig således till vad arbetsgruppen uttalat i fråga om principerna för en effektivisering av aktiebolagsregistret och tillstyrker förslaget att aktiebolagen årligen skall till patent- och registreringsverket insända en aktuell förteckning över styrelseledamöter, verkställande direktör, suppleanter och firmatecknare. Förteckningen bör även uppta revisorer samt innehålla uppgifter om de förändringar som skett sedan föregående år.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Beträffande reglerna om byte av styrelse har åklagarmyndigheten den erfarenheten att otillbörliga utnyttjanden förekommer, varför en ändring härvidlag är önskvärd. Arbetsgruppen, som diskuterat olika möjligheter att komma tillrätta med dessa byten, har stannat för den lösningen, att ålägga bolaget att det i samband med insändande av årsredovisning till patentverket skall bifoga en aktuell förteckning över bl. a. styrelseledamöterna. Om så ej sker föreslås möjlighet till vitesföreläggande. Enbart denna lösning av frågan synes enligt min uppfattning vara ineffektiv och bör kombineras med bestämmelser om att styrelseledamot, som önskar avgå, måste anmäla detta för registrering innan hans formella ansvar för bolaget upphör. Sistnämnda förslag ter sig inte alltför ingripande om man jämför med de bestämmelser som nu gäller för t. ex. underlåtenhet att fullgöra vissa åligganden avseende likvidationsfrågan (13 kap. 2 § 4 st. aktiebolagslagen).

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Arbetsgruppens förslag tillstyrks.

Länsåklagaren för speciella mål: Förslaget om uppgiftsskyldighet rörande aktuell styrelse m. m. bör kompletteras dels med uppgift om alla förekommande förändringar som förekommit under den tid redovisningen avser dels ock med föreskrift om att vid underlåtenhet att lämna efterfrågade uppgifter, efter påminnelse, denna underlåtenhet offentligt kungöres av registreringsmyndigheten. På samma sätt bör kungöras underlåtenhet – således redan första året – att till registreringsmyndigheten avge årsredovisning. Därest dessa synnerligen enkla åtgärder inte företagits av bolagsledningen kan med fog presumeras att detta beror på materiella brister vad avser bolagets skötsel. Till förfarandet kan fogas en avgift täckande de med kungörandet förenade kostnaderna. Det kan även övervägas att höja beloppet till att utgöra jämväl en administrativ sanktionsavgift, som styrelsen är solidariskt ansvarig för. Om förfarandet inte leder till åtgärd från bolaget bör reglerna om tvångslikvidering av bolaget träda in omgående.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Den under detta avsnitt föreslagna reformen bedömer hovrätten som angelägen. Enligt förslaget till tillägg till 8 kap. 15 § ABL skall aktiebolag senast en månad efter ordinarie bolagsstämma sända in en aktuell förteckning över styrelseledamöter m. fl. till registreringsmyndigheten. Man vinner härigenom kännedom om styrelsens sammansättning vid tidpunkten för förteckningens upprättande. Enligt 8 kap. 15 § 2 st. ABL skall ändring i styrelsens sammansättning genast anmälas för registrering. Genom den föreslagna förteckningen kan kontrolleras om den sålunda stadgade anmälningsskyldigheten fullgjorts. Hovrätten anser att, om regelsystemet skärps även på så sätt att underlåten anmälan straffsanktioneras, ökade garantier vinns för att även ändringar i styrelsens sammansättning, som inträffat under tiden mellan de ordinarie bolagsstämmorna tidigare blir kända.

Arbetsgruppen diskuterar i promemorian s. 75 mera långtgående åtgärder för att säkra anmälningsskyldigheten. Hovrätten hyser sympati för en skärpning av kraven på styrelseledamöter i vart fall såvitt gäller fåmansbolagen och kan för sin del inte dela den tveksamhet som arbetsgruppen hyser. Enligt hovrättens mening bör de skisserade lösningarna tas upp till övervägande vid ärendets behandling inom justitiedepartementet.

Stockholms tingsrätt: Tingsrätten finner det självklart att bolag varje år skall till PRV lämna förteckning över styrelseledamöterna, VD, suppleanter, firmatecknare och revisorer med uppgift om deras personnummer och postadresser. Bristfälliga uppgifter om vem som äger företräda bolag, deras adresser samt bolagets adress vållar i mål och ärenden vid tingsrätten avsevärt merarbete och stora kostnader vid delgivningar. Bland annat för att underlätta delgivning bör krävas att inte bara postadress utan även gatuadress anges.

Rikspolisstyrelsen: Styrelsen kan inte dela BRÅ-gruppens förslag utan förordar den lösning som innebär att styrelseledamot skall vara skyldig att självmant anmäla till PRV att han avgått ur bolaget. Om så inte har skett skall ledamoten bära det i 13 kap. 2 § 1 st. aktiebolagslagen föreskrivna ansvaret för bolagets förbindelser.

Bankinspektionen: Även byte av styrelse kan ingå som ett led i missbruk av aktiebolagsformen. – – – Inspektionen finner förslaget naturligt men vill ifrågasätta om det inte finns anledning att därjämte införa den i promemorian avvisade skyldigheten för styrelseledamot som avgår att genast själv göra anmälan om sin avgång vid äventyr att han annars blir

solidariskt ansvarig för bolagets uppkommande förbindelser, om kvarstående styrelseledamöter underlåter att ansöka om likvidation när aktiekapitalet gått helt eller till större delen förlorat.

Riksrevisionsverket: RRV tillstyrker förslaget, att förteckning över styrelseledamöter årligen skall insändas till patent- och registreringsverket tillsammans med årsredovisningen.

Riksskatteverket: Inte sällan ställs myndigheterna inför det problemet att ingen finns som längre företräder bolaget. ABL:s lösning på problemet – utseende av likvidator på begäran av PRV eller borgenär – fungerar dåligt (13 kap. 4 § ABL). Arbetsgruppen har stannat för en lösning som innebär att aktiebolag varje år skall insända en förteckning över bolagets styrelseledamöter till PRV. Tanken med förslaget uppges vara att få löpande information om hur styrelsen var sammansatt vid det tillfälle förteckningen upprättades.

En förteckning av detta slag torde föga förbättra aktiebolagsregistrets tillförlitlighet såvitt avser icke seriösa fåmansbolag. Det kan t. o. m. befaras att en dylik förteckning kan komma att motverka sitt syfte. En påtaglig risk är nämligen att "förteckningen" i praktiken kan komma att ersätta det normala fortlöpande anmälningsförfarandet.

Frågan är om förslaget ger någon utdelning ur brottsbekämpningssynpunkt. Andra mera verkningsfulla åtgärder torde böra övervägas. Allra enklast skulle vara om PRVs begäran om likvidator kunde framställas i omedelbart samband med att det registrerades att bolaget var utan styrelse. En sådan ordning är troligen ej tänkbar förrän bolagsregistret har moderniserats. Arbetsgruppen har övervägt men förkastat tanken på ett förbud för styrelseledamot att avgå, om bolaget därigenom skulle komma att sakna behörig företrädare. Arbetsgruppens ställningstagande bottnar i att en sådan lösning sägs förhindra en från andra synpunkter kanske angelägen tvångslikvidation enligt 13 kap. 4 § första stycket 3 p. ABL, men möjligen kan en modifierad form av förbud övervägas. Sålunda skulle man kanske efter mönster av vissa regler i reformarbetet på konkursområdet föreskriva, att person, som avträder som styrelseledamot så att bolaget blir utan styrelse, är ansvarig under viss tid, förslagsvis ett år, för bolagets angelägenheter.

I och för sig kan det vara stötande att ett förtroendemannauppdrag vid exempelvis en schism inom en bolagsstyrelse inte med omedelbar verkan till alla delar skulle kunna upphöra. En lösning är att den uppgivna dagen för entledigandet tilläggs verkan i de fall förhållandet anmäls till PRV – inom exempelvis en vecka. Eftersom uppgifterna i aktiebolagsregistret förutsätts vara allmänt kända får uppgifterna anses vara materiellt riktiga i den mån ändring inte anmälts. Det kan därför synas naturligt att låta var och en rättsligt svara för bolagets åtgärder i enlighet med den position som man har i bolaget enligt registret. I den mån någon vill göra gällande att han frånträtt sitt uppdrag bör invändningen inte godtas med mindre han visar att det varit omöjligt att anmäla ändringen. En regel med denna stränga innebörd kan vara motiverad mot bakgrund av den risk borgenären i ett s. k. fåmansbolag i dag bär.

Arbetsgruppens förslag föranleder också tveksamhet beträffande vilka rättsverkningar som uppgifter lämnade i en sådan förteckning skall få. Komplikationer uppkommer om formellt registrerade uppgifter och de uppgifter som lämnats i till PRV insända "förteckningar" skiljer sig åt. Vilka uppgifter skall i ett sådant läge gälla intill dess det klarlagts genom förfrågning och undersökning?

Kommerskollegium: Kollegiet har inget att erinra mot förslaget.

Skånes handelskammare: Då aktiebolagslagen redan nu föreskriver att alla ändringar i styrelsens sammansättning skall anmälas för registrering förefaller förslaget leda till en onödig byråkratisering. Förslaget kan dessutom inte få någon praktisk funktion förrän aktiebolagsregistret lagts på data, då registreringstiden med nuvarande system blir för lång.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län: Genom förslaget skapas förutsättningar för att följa upp även inte registrerade ändringar i bolagets ledning m. m.

Patent- och registreringsverket: Erfarenheten inom patentverket visar att det finns åtskilliga bolag, som underlåter att anmäla styrelseförändringar. I sådana bolag kan det inträffa att man visar upp bolagsstämmoprotokoll, som utvisar att styrelsen avgått för flera år sedan. – – – Avsikten med förslaget är inte att patentverket skall granska förteckningarna och föra in de eventuella förändringarna i aktiebolagsregistret. Förteckningarna skall endast dokumentera styrelsens egen uppfattning om hur den var sammansatt vid det tillfälle då förteckningen upprättades. Enligt patentverkets uppfattning kan en sådan ordning leda till att patentverket har olika uppgifter om styrelsen för ett och samma bolag. Detta kan ge upphov till oklarhet hos allmänheten om vilket förhållande som är det riktiga. Ytterligare en nackdel med förslaget är att företrädare för bolagen kan missuppfatta innebörden av skyldigheten att sända in en årlig förteckning till patentverket. De skulle därigenom komma att underlåta att göra en lagstadgad ändringsanmälan, när förändring skett i styrelsens sammansättning. Förslaget synes enligt patentverkets mening ej vara ägnat att motverka den ekonomiska brottsligheten. Om bolag vid extra bolagsstämma väljer ny styrelse blir tidigare under räkenskapsåret insänd förteckning inaktuell. En anmälan av en sådan styrelseändring skulle registreras även i de fall då en helt annan styrelse uppgivits i förteckningen. Patentverket avstyrker därför detta förslag.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Samtidigt med årsredovisnings insändande till patentverket skall bolag, enligt arbetsgruppens förslag, insända en aktuell förteckning över styrelsens, VD:s suppleanters och firmatecknares namn, adresser och personnummer. Någon bevakning av dessa uppgifter, mer än stickprovsvis, avses dock inte skola ske från patentverkets sida. Detta begränsar förslagets syfte i högsta grad. Frånvaron av sanktioner hindrar inte bolag från att under en längre tid underlåta att avge uppgifterna ifråga. Fortfarande skulle myndigheterna alltså konfronteras med i efterhand upprättade protokoll, som utvisar att styrelseledamot avgått redan innan eventuellt klandervärda åtgärder företagits i bolaget. Från länsstyrelsens sida vore det önskvärt att styrelseledamot för att undgå ansvar, ålades skyldighet att själv anmäla utträde ur styrelsen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen är tveksam till om arbetsgruppens förslag är tillräckligt effektivt. Det är många bolag som underlåter att sända in årsredovisning till patentverket. Förslaget skulle också innebära mer arbete för alla seriöst arbetande företag. Även för patentverket blir det ökat arbete, även om arbetsgruppen förutsätter att granskningsuppgiften endast skall bli marginell.

Arbetsgruppen har diskuterat en annan lösning som innebär en skyldighet för styrelseledamot, som avgår, att själv göra anmälan härom till patentverket. Om han underlåter detta blir han solidariskt ansvarig för bolagets förpliktelser, om kvarvarande styrelseledamöter inte fullgör sina skyldigheter om likvidation när aktiekapitalet helt eller till större delen gått

förlorat. Från länsstyrelsens synpunkt är detta en bättre väg att gå. En sådan regel skulle bli mera effektiv. Den skulle också medföra att företag där styrelsen är oförändrad inte skulle belastas med den årliga uppgiftsskyldigheten.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Enligt nu gällande bestämmelser i 8 kap. 15 § skall bolag för registrering anmäla vem som utsetts till styrelseledamot, verkställande direktör och suppleant samt till firmatecknare ävensom deras postadress och personnummer. Ändringar som inträffat skall anmälas genast. Årsredovisningarna skall enligt 11 kap. 2–3 §§ underskrivas av samtliga styrelseledamöter och insändas till patentverket inom en månad efter det att handlingarna blivit fastställda. Ifall vissa bolag underlåter att följa dessa regler är det enligt länsstyrelsens uppfattning knappast troligt att dessa bolag kommer att följa föreslagen bestämmelse att årligen insända förteckningar över styrelseledamöter m. fl. Det kan sålunda befaras att lagförslaget inte kommer att få någon verkan på de bolag som avses men däremot innebära årligt merarbete för de seriöst arbetande aktiebolagen.

Arbetsgruppen har övervägt en annan lösning. Enligt denna skulle styrelseledamot som avgår genast själv göra anmälan härom till patentverket för att undvika att bli solidariskt ansvarig för bolagets förbindelser. Länsstyrelsen förordar denna lösning eftersom den är mera effektiv och inte förorsakar årligt merarbete för de seriöst arbetande bolagen.

Delegationen för företagens uppgiftslämnande: Förslaget medför ökade krav på aktiebolagen. Bolagsbyrån belastas samtidigt med ett nytt omfattande årligt material som måste registreras och tas om hand. Endast ytterligt starka skäl kan motivera denna utökning av bolagens uppgiftslämnande. För det helt övervägande antalet aktiebolag utgör detta nya uppgiftslämnande en onödig påspädning av de uppgifter som redan nu lämnas till byrån. Återigen framläggs ett förslag som kommer att belasta samtliga bolag, men som möjligen kan vara motiverat för en mycken liten del av dem. En väg är – trots de invändningar som görs i rapporten – att ha registreringen som grund för ansvaret som ledamot. Så länge man är registrerad hos bolagsbyrån är man ansvarig.

FAR: Om det nya fjärde stycket i 8 kap. 15 § skulle tas in i lagen, borde det samordnas med andra stycket, t. ex. så att där sägs att anmälan "genast" kan – i fråga om förhållanden som ändrats genom ordinarie bolagsstämmans beslut eller styrelsebeslut därefter – fullgöras genom den i fjärde stycket omnämnda förteckningen.

Mot införande av regeln i fjärde stycket kan anföras att man här ålägger bolagen en ytterligare registreringsuppgift, vars verkliga värde kan vara diskutabelt.

Institutet för intern revision: Institutet tillstyrker förslaget.

LRF: Det kan ifrågasättas om denna utvidgade uppgiftsplikt för företagen skulle ha någon brottsförebyggande effekt. Uppgifterna finns ju med i årsredovisningen kompletterat med en ändringsanmälan om styrelsens sammansättning. LRF kan dock godta förslaget. – – –

LRF vill påpeka att förslaget om näringsförbud i samband med konkurser säkert är ett effektivare medel i kampen mot den ekonomiska brottsligheten än ändrade registreringskrav.

Svenska handelskammarförbundet: Då aktiebolagslagen redan nu föreskriver att alla ändringar i styrelsens sammansättning skall anmälas för registrering förefaller förslaget leda till en onödig byråkratisering. Förslaget kan dessutom inte få någon praktisk funktion förrän aktiebolagsregi-

stret lagts på data, då registreringstiden med nuvarande system blir för lång.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Ett annat vanligt förfarande i syfte att undgå kontroll av bolaget är att förändringar företas i bolagets ledning inför en förestående likvidation eller konkurs. Inte sällan ställs myndigheterna inför det problemet att ingen finns som kan företräda bolaget. Efter att ha övervägt olika sätt att komma till rätta med detta problem har arbetsgruppen föreslagit att aktiebolag varje år i samband med att det skickar in årsredovisning till patentverket skall bifoga en aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter m. fl. Förslaget lär dock icke förhindra bolag att dagen efter det årsredovisning och förteckning översänts till patentverket hålla extra bolagsstämma varvid styrelsen kan avgå utan att detta behöver uppgivas till patentverket. För att förhindra detta förordar kammarkontoret den ytterligare skärpningen att den avgående styrelsen ej blir fri från sitt ansvar förrän det registreras att den avgått eller vederbörande själv till patentverket anmält sin avgång. – – –

Arbetsgruppens förslag beträffande prövning av ändring av bolagets firma eller den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte samt kontrollen av styrelsens sammansättning får kammarkontoret tillstyrka. Beträffande sistnämnda förslag förordar dock kammarkontoret en ytterligare skärpning av arbetsgruppens förslag så till vida att en avgående styrelse ej bör bli fri från sitt ansvar förrän det registrerats att den avgått eller vederbörande själv till patentverket anmält sin avgång.

Stockholms kommun (= juridiska avdelningen): Av vad arbetsgruppen anför i promemorian synes förslaget få ett begränsat värde såtillvida att inget synes hindra bolag att dagen efter det årsredovisning och förteckning översänts till patentverket hålla extra bolagsstämma varvid styrelsen kan avgå utan att detta behöver uppgivas till patentverket. Förslaget skulle strängt taget sålunda endast innebära en möjlighet att kontrollera styrelsens sammansättning vid förteckningens upprättande. Man kunde här möjligen ytterligare överväga en regel av innebörd att en avgående styrelse ej blir fri från sitt ansvar förrän det registrerats att den avgått eller vederbörande själv till patentverket anmält sin avgång.

Stockholms kommun (= revisionskontoret): Revisionskontoret finner förslaget ändamålsenligt, särskilt som uppgiftsskyldigheten inte behöver bli speciellt betungande då faktaunderlaget ändå torde finnas hos bolaget. Kontoret vill emellertid understryka angelägenheten av att den av arbetsgruppen förutsatta stickprovskontrollen från patentverkets sida verkligen kommer till stånd.

Svenska revisorsamfundet: SRS ställer sig tveksamt till värdet av den föreslagna registreringsåtgärden, som innebär ytterligare arbetsuppgifter för registreringsmyndigheten. Samfundet vill dock inte motsätta sig att förslaget genomföres.

Svenska sparbanksföreningen: Föreningen tillstyrker förslaget.

Sveriges advokatsamfund: Samfundet tillstyrker förslaget att ett aktiebolag varje år i samband med att det insänder årsredovisning till Patentverket skall bifoga aktuell förteckning över bolagets styrelseledamöter, verkställande direktör, suppleanter och firmatecknare med uppgifter om postadresser och personnummer.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: Skyldighet att anmäla ändring av bolagets styrelse etc. finnes redan i AL 8:15. SBRF finner det icke motiverat att årligen insända uppgifterna om styrelsen är oförändrad. Detta skulle endast åsamka såväl patentverket som bolagen extra arbete.

Finansieringsföretagens förening: Föreningen har i och för sig inget att invända mot förslaget. Föreningen ifrågasätter emellertid värdet av bestämmelsen.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet har ingen invändning mot förslaget. Förbundet vill dock påpeka risken för den enskilde styrelseledamoten i en vanlig konfliktsituation. Vanligt är nämligen att en enskild ledamot vill lämna styrelsen och gör detta, medan de övriga ledamöterna vill att han skall vara kvar. I det läget kan den enskilde inte undgå att själv anmäla sitt utträde för registrering. Kanske skulle det trots allt då vara lämpligare att erinra honom detta i lagtexten.

SHIO-Familjeföretagen: SHIO-Familjeföretagen anser förslaget rimligt. Det bör i flertalet fall endast medföra ett mycket ringa merarbete för aktiebolagen. Organisationen anser emellertid att den föreslagna lagtexten i 8 kap. 15 §, aktiebolagslagen, bör anpassas till den nu gällande lagtexten beträffande skyldighet att insända årsredovisning till Patentverket (11 kap. 3 §). Av den föreslagna lagtexten framgår det inte klart att förteckning över bolagets styrelseledamöter skall medsändas samtidigt som årsredovisningen.

Sveriges köpmannaförbund: Vi anser förslaget vara riktigt och tillstyrker det.

6 Låneförbudet

Riksåklagaren: Nu gällande låneförbud trädde i kraft den 6 juni 1973. Låneförbudsreglerna gäller inte lån eller säkerheter som lämnats dessförinnan. Detta innebär att även framdeles aktiebolag kan finnas där aktiekapitalet på tillgångssidan helt eller delvis motsvaras av en fordran på aktieägaren, en ordning som strider mot tankegångarna i den nya aktiebolagslagen. Jag delar därför arbetsgruppens uppfattning att man bör vidta åtgärder som är ägnade att verka på det sätt att utlånade medel återförs till bolaget. Jag kan däremot inte godta arbetsgruppens förslag i nu berört hänseende. Såväl i materiellt som formellt hänseende synes förslaget vila på bräcklig grund. Sålunda saknas varje försök till analys beträffande de effekter i olika hänseenden som ett genomförande av förslaget kan få. Dessutom synes förslaget inte förenligt med den i svensk lagstiftning på förmögenhetsrättens område sedan länge tillämpade principen att ny lag i allmänhet inte äger tillämpning på rättsförhållanden som uppkommit före lagens ikraftträdande. Det bör alltså inte komma i fråga att nu ogiltigförklara dessa äldre lån. Arbetsgruppens förslag synes i praktiken få sådan verkan och kan alltså inte godtas av detta skäl. Under alla omständigheter är en kriminalisering i förevarande sammanhang otänkbar. Frånsett att förslaget i denna del knappast är förenligt med det grundlagsskyddade förbudet mot retroaktiv strafflagstiftning, är det i sakligt hänseende oacceptabelt att kräva återbetalning av privata lån vid straffansvar. På grund av det anförda ansluter jag mig till ledamoten Bångstads reservation och anser att hela frågan bör bli föremål för en ingående utredning.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Jag anser i likhet med ledamoten Bångstad, som i detta avsnitt reserverat sig, att åtgärder för att till bolagen återföra lån eller säkerheter, som lämnats respektive ställts före lagstiftningen om låneförbud trädde i kraft, inte är tillräckligt moti-

verat med hänsyn till de brottsförebyggande åtgärder som arbetsgruppens översyn gäller.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Beträffande avsnittet om låneförbudet kan man utan vidare instämma i arbetsgruppens uppfattning att det är önskvärt att utelöpande lån och borgensåtaganden som tillkommit före lagstiftningen om låneförbud på något sätt avvecklas. Däremot kan inte den lagstiftningsteknik som arbetsgruppen använt sig av för att nå detta syfte godtagas. Med förvåning läser man (sid. 80) att straffansvar skulle komma ifråga om dessa äldre lån ej återbetalas. Arbetsgruppen har här tydligen förbisett att vad som straffbelägges genom låneförbudet är lämnande av penninglån till vissa närstående. Det arbetsgruppen enligt sina motiv vill kriminalisera synes däremot vara underlåtenhet att återbetala dylika lån. Man behöver bara peka på att en sådan underlåtenhet lätt kan förklaras av bristande betalningsförmåga för att det skall stå klart att straffvapnet är helt olämpligt i detta sammanhang. Också placeringen av den föreslagna regeln väcker förvåning. En lag om ändring av en punkt av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i lagen om aktiebolag förefaller vara en alltför undanskymd plats för en reglering som har till syfte att straffbelägga underlåtenhet att återbetala utelöpande lån som var helt lagliga när de gavs.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Reservanten Bångstads mening att förslaget om låneåterbetalning senast vid 1981 års utgång kan – trots dispensmöjligheter – vålla avsevärd skada bör enligt min uppfattning föranleda att tidsgränsen för återbetalning flyttas ett par år längre fram i tiden.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: Jag kan icke tillstyrka arbetsgruppens förslag om skyldighet för aktieägarna att återbetala gamla lån, alltså lån som erhölls innan låneförbud beviljades. Lånen var när de kom till tillåtliga och accepterade av statsmakterna. Det synes icke vara rimligt att sätta enskilda personer i ekonomiska svårigheter på grund av att statsmakterna, lagstiftaren, nu ändrat uppfattning. Helt oacceptabelt är att straffa den som ej återbetalar beloppet inom den nu föreslagna tiden. Arbetsgruppens förslag i denna del kan endast ha ett mycket begränsat värde vid bekämpning av avancerad ekonomisk brottslighet.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Sambandet mellan ifrågavarande lån och ekonomisk brottslighet synes vara ganska svagt. Hovrätten biträder emellertid den uppfattning som arbetsgruppens majoritet uttryckt. Den tid inom vilken lånen skall återbetalas bör dock – oavsett dispensmöjligheten – utsträckas betydligt längre än arbetsgruppen föreslagit.

Stockholms tingsrätt: Arbetsgruppen har föreslagit nya regler för återbetalning av lån lämnade före 1973 års lagstiftning om låneförbud till aktieägare m fl. Arbetsgruppen har inte redovisat hur många bolag de föreslagna bestämmelserna skulle bli tillämpliga på och inte heller har utretts vilka konsekvenser reglerna skulle få för de aktuella bolagen. Det synes tveksamt vilken betydelse förslaget skulle ha för bekämpandet av den ekonomiska brottsligheten. Med hänsyn härtill finner tingsrätten ej skäl tillstyrka förslaget i denna del.

Rikspolisstyrelsen: Förslaget tillstyrks.

Bokföringsnämnden: Det är enligt BFN:s mening ett allmänt intresse att bolagens redovisning lämnar en rättvisande bild av resultat och ställning för att tillgodose informationsbehoven hos de olika intressentgrupperna. Därvid spelar givetvis värderingsreglerna för tillgångar och skulder i balansräkningen en avgörande roll. Nämnden förutsätter att i de fall penninglån till "den förbjudna kretsen" förekommer värderingen av sådana lån

sker med tillämpning av gällande värderingsregler i 14–16 §§ bokföringslagen.

Förslaget om regler för återbetalningsskyldighet av sådana lån liksom övriga förslag till åtgärder i promemorian anser BFN inte påverka redovisningspraxis, som nämnden har till uppgift att utveckla och samordna. BFN har ingen erinran mot de redovisningstekniska beskrivningar som gjorts i promemorian.

Bankinspektionen: Inspektionen finner att förslaget i promemorian bör genomföras. Emellertid synes reservantens synpunkter inte böra lämnas utan beaktande. En rimlig lösning skulle enligt inspektionens uppfattning kunna erhållas om de dispensgivande myndigheterna fick befogenhet att medge särskilt undantag. Undantaget skulle innebära att låntagaren åtog sig en i förhållande till hans inkomst och förmögenhetsställning rimlig avbetalningsplan och säkerställde sina åtaganden enligt planen med bankgaranti.

Stockholms fondbörs: Det torde inte förekomma att börsföretag lämnar lån till aktieägare. De viktigaste undantagen gäller affärsbankerna, vilkas lånekunder stundom också är aktieägare i banken, men det är inte sådana transaktioner lagen avser att hindra. Transaktioner av den typ som 1973 års lagstiftning avser att stävja skulle om de påträffades hos ett introduktionssökande företag och bedömdes som missbruk vara ett hinder för introduktion.

Ett förverkligande av förslaget skulle vidare innebära en form av retroaktiv lagstiftning som inte bör förekomma. Förslaget avstyrkes.

Riksrevisionsverket: RRV vill här ifrågasätta om förslaget över huvud taget har någon relevans för frågan om ekonomisk brottslighet.

Riksskatteverket: RSV instämmer i stort med arbetsgruppens överväganden, men vill påpeka att arbetsgruppen inte närmare behandlat de skatterättsliga konsekvenser som förslaget medför, nämligen hur de uteliggande lånen som i och med 1981 års utgång blir förbjudna skall beskattas (jämför 35 § 1 a mom. 6 st. KL). Tidsperioden inom vilken lånen skall återbetalas synes RSV alltför kort. Även om arbetsgruppen föreslår en något generösare tillämpning av dispensinstitutet i 12 kap 8 § ABL anser RSV att en återbetalningstid av förslagsvis 5 år bör övervägas. RSVs bedömning görs mot bakgrunden av erfarenheten att det finns stora utestående lån och med tanke på svårigheterna på lånemarknaden.

Den föreslagna tidpunkten för återbetalningsskyldighetens inträde eller avgörandet om återbetalningsskyldighet föreligger måste ändras till utgången av räkenskapsår. I annat fall synes ett kringgående genom tillfällig ansamling av kapital i bolaget – t.ex. underlåtna löneuttag – ligga alltför nära tillhands. Det sagda avser alla bolag som har räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderår. Lagtexten kan förslagsvis ändras enligt följande "... förbudet vid utgången av det räkenskapsår som slutar senast 1981-12-31 vara ... för att det vid detta räkenskapsårs utgång skall vara ...".

Arbetsgruppen har inte behandlat problematiken i samband med interna aktieöverlåtelser (jämför 35 § 3 mom. 9 st. KL) och har heller inte behandlat frågan om återbetalning av lån från pensionsstiftelser, för vilka lån enligt RSVs mening bör gälla samma regler som för lån lämnade direkt av aktiebolag.

Kommerskollegium: Kollegiet delar uppfattningen att lagstiftningsåtgärder bör vidtagas i syfte att till bolagen återföra medel som utlånats till aktieägare m fl före låneförbudets införande. Krav på återbetalning kan

emellertid – åtminstone med den korta tid som föreslagits – få svåra konsekvenser för såväl bolag som enskilda. Kollegiet kan därför inte tillstyrka att ett sådant krav införs på grundval av den kortfattade genomgång som gjorts i promemorian utan förordar i likhet med reservanten Bångstad att frågan görs till föremål för en mera genomgripande genomgång.

Skånes handelskammare: Lån som lämnats innan låneförbudet trädde i kraft skall enligt förslaget vara återbetalda innan utgången av 1981. Förslaget har överhuvudtaget inte med brottsförebyggande verksamhet att göra, då lånen togs före låneförbudet av år 1973 och alltså var fullt tillåtna enligt då gällande rätt. Här föreslås en bestämmelse av retroaktiv karaktär som kan medföra stora svårigheter för många företagare som fullt lagenligt lånade pengar ur aktiebolaget då detta förfarande var tillåtet.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län: Kammaren ansluter sig helt till innehållet i de reservationer, som avgivits av Bångstad och Winberg. – – –

Den utan tvekan allvarligaste invändingen från Handelskammarens sida riktar sig mot av arbetsgruppen föreslagna ändringar i med låneförbudet sammahängande lagregler. Det den 6 juni 1973 införda låneförbudet berör inte dessförinnan lämnade lån och ansvarsförbindelser. Dessa transaktioners särställning prövades i samband med låneförbudets införande. Enligt Kammarens mening saknas nu skäl att göra en annan bedömning än då, särskilt som frågan om dessa låns m.m. fortsatta existens inte, såvitt Handelskammaren kan förstå, har någon avgörande betydelse i brottsförebyggande sammanhang. Ett genomförande av förslaget skulle däremot, särskilt i vad gäller beskattningen, få oöverskådliga negativa konsekvenser för en mängd lojala ägare av aktiebolag. Den kommentar, som arbetsgruppens majoritet lämnat till Bångstads reservation, är inte på något sätt övertygande. Anvisade lösningar står blott ett fåtal bolag till buds, vartill kommer att den av arbetsgruppen förutsatta mera generösa dispensgivningen inte är på något sätt garanterad. Noteras bör också, att arbetsgruppen är medveten om att förslaget om återbetalning av gamla lån kan innebära svårigheter för låntagarna. Dessa svårigheter är särskilt i beaktande av marginalskatteeffekterna i vårt skattesystem samt kreditinstitutens anspråk på säkerheter och ofta återkommande lånerestriktioner för Handelskammaren uppenbara. Marginalskatteeffekten förstärks dessutom av att ett ökat löneuttag också medför ökade sociala avgifter. Och vad händer den oförvitlige medborgare, som med stöd av lagstiftningen tillåtits ha en skuld till ett av honom ägt aktiebolag men som genom ändrad lagstiftning åläggs återbetala lånet men ej lyckas härmed? För det första drabbas han av straffansvar enligt aktiebolagslagen och för det andra av skatt å intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet, en skatt som i vissa fall efter förnedrande restlängdsföring kan leda till ett än mer förnedrande konkursförfarande. Och härtill kommer att vissa bolag, genom att fordran å aktieägaren inte längre utgör tillgång i desamma, förlorar sitt aktiekapital med likvidationsskyldighet som följd med de negativa effekter detta i sin tur får för bl.a. anställda och borgenärer. – De skäl, som vid införandet av låneförbudet motiverade nödvändigheten av att särbehandla äldre lån, talar alltjämt med samma styrka mot en lagändring av föreslaget innehåll.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Arbetsgruppen föreslår att "gamla" penninglån skall vara återbetalda senast 1981-12-31 till den del det behövs för att full täckning för bolagets registrerade aktiekapital skall finnas. Vid beräkningen skall lånet inte anses ha något värde. Det föreslagna beräk-

ningssättet för återbetalning synes något komplicerat, åtminstone för det fall beskattning anses böra ske såsom nu är fallet med nya förbjudna lån. I stället för att knyta återbetalningen av gamla lån till frågan huruvida täckning för aktiekapitalet föreligger eller ej, bör enligt länsstyrelsens mening en ovillkorlig återbetalningsskyldighet införas. Denna bör vara så lätt kontrollerbar som möjligt. Man kan exempelvis tänka sig att en amorteringsplan, med start taxeringsåret 1981 eller 1982, läggs upp för gamla lån. Detta kunde ske på av riksskatteverket fastställd blankett som skall bifogas självdeklarationen varje år intill dess lånet slutamorterats. Dessutom bör en obligatorisk uppgift vara att ange på vilket sätt amorteringen fullgjorts, så att eventuella kringgåenden förhindras. Sker ej amortering, eller sker amortering endast delvis, bör beskattning ske (tillfällig förvärvsverksamhet). Amorteringsplanen kan rimligen sträcka sig över en tidsperiod om 20 till 25 år (länsstyrelsens nuvarande praxis vid dispenser för förbjudna lån).

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen delar arbetsgruppens uppfattning att tiden nu är inne att aktualisera frågan om återbetalning av gamla lån. Skäl att göra åtskillnad mellan bolag vars aktiekapital understiger 50000 kronor och övriga bolag föreligger inte. De mindre bolagen kan avvecklas enligt förmånliga regler, varvid bolagets fordran på aktieägaren kan utskiftas. För de större bolagen bör länsstyrelsen kunna ge dispens på samma sätt som för nya lån. Länsstyrelsen bör därvid kunna föreskriva att återbetalning skall ske efter en avbetalningsplan som då kommer att sträcka sig längre än utgången av år 1981. ---

Länsstyrelsen ansluter sig till den linje som arbetsgruppens majoritet förordat. Länsstyrelsen förutsätter därvid att dispensinstitutet skall kunna användas tämligen generöst i de fall aktieägaren har svårigheter att fullgöra återbetalningen inom den angivna tiden.

Arbetsgruppen berör i detta sammanhang också frågan om s. k. kommersiella lån. Arbetsgruppen lägger inte fram några förslag till åtgärder utan hänvisar till att 1974 års bolagskommitté fått i uppdrag pröva frågor om kringgående av låneförbudet i aktiebolagslagen. Länsstyrelsen har i yttrande 1979-04-23 över bolagskommitténs betänkande med förslag till nya bolagsregler anfört, att det är angeläget att möjligheterna till kringgående av låneförbudet i aktiebolagslagen snarast stoppas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Ledamoten Bångstad har reserverat sig mot gruppens förslag och lämnat fyra exempel på vilka drastiska konsekvenser föreslagen bestämmelse om återbetalning av lån kan få. I tre av reservantens exempel understiger aktiekapitalet 50000 kr. I reservationen nämns inte att den mest närliggande lösningen i dessa tre exempel vore att upplösa aktiebolagen och fortsätta verksamheten såsom enskild firma. Aktiebolagen i dessa tre exempel skulle i så fall vid avvecklingen utskifta sin fordran på aktieägaren, och fordran skulle komma att avräknas mot eget kapital i den enskilda rörelsen. De avvecklade bolagen skulle bliva tvungna att betala utskiftningsskatt på fordringsbeloppen men denna skatt utgör endast 40 procent. Dessutom får från utskiftat belopp avräknas 75000 kr enligt bestämmelserna i 5 § SFS 1974:990. Aktieägarna i de tre första exemplen kan sålunda bliva kvitt sina skulder till de egna bolagen på ett för dem fördelaktigt sätt.

I reservantens fjärde exempel överstiger det registrerade aktiekapitalet 50000 kr. Aktieägaren kan därför inte avveckla sitt bolag med utnyttjande av de generösa skatteregler som gäller för bolag med aktiekapital understigande 50000 kr. Avskriver detta bolag sin fordran på aktieägaren medför

detta, att det nedskrivna beloppet hänföres till intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Skatten blir då högre än för aktieägarna i de tre första exemplen eftersom aktieägaren säkerligen har betydligt högre marginalskatt än 40 procent.

Skattekonsekvenserna blir sålunda beroende av aktiekapitalets storlek. Länsstyrelsen kan därför ej dela arbetsgruppens uppfattning att det inte är motiverat med åtskillnad mellan bolag vilkas registrerade aktiekapital i dag understiger 50000 kr och övriga bolag. Länsstyrelsen anser att för aktiebolag med lägre aktiekapital än 50000 kr bör de av gruppen föreslagna lagbestämmelserna kunna införas utan ändring eller tillägg. För övriga aktiebolag bör bestämmelserna modifieras.

Aktiebolagsutredningen uttalade i sitt år 1971 avlämnade betänkande (SOU 1971:15 sid. 417) att av allmänna rättsregler följer att de nya bestämmelserna ej är tillämpliga på lån eller säkerhet som tillkommit före nya lagens ikraftträdande. Föredragande statsrådet anförde vid införande av låneförbudet i 1944 års aktiebolagslag (Prop. 1973:93 sid. 145) att lån som lämnats före ikraftträdandet inte berörs av de nya reglerna om låneförbud. Lagutskottet hänvisade i betänkande med anledning av propositionen med förslag till 1975 års aktiebolagslag (Lu 1975/76:4 sid. 99) till detta uttalande av föredragande statsråd. Det är sålunda förklarligt om aktieägare av åberopade förarbeten till lagstiftning om låneförbudet fått intrycket att lån lämnade före den 6 juni 1973 inte skall behöva återbetalas. Därför är det enligt länsstyrelsens uppfattning inte skäligt att nu kräva att samtliga dessa lån skall vara återbetalda inom två år. Det kan röra sig om stora belopp och således ogörligt för aktieägaren att på så kort tid skaffa medel för återbetalning. Lånade medel har troligtvis i många fall använts för privat konsumtion eller privata investeringar och då bör dispens från låneförbudet inte lämnas. De skulle strida mot grundtanken med låneförbudet. Länsstyrelsen menar, att för aktiebolag som finns kvar efter den 1 januari 1982, bör senare tidpunkt sättas för återbetalning av aktieägarelån. Det synes vara skäligt att aktieägarna i dessa bolag får 10 år på sig att återbetala sina skulder. Under åren 1982–1991 skulle då lånen årligen amorteras med lägst 1/10 av nominella värdet den 31 december 1981. Underlåter aktieägaren att amortera i denna takt bör beskattning ske på sätt nu sker med förbjudna lån. Länsstyrelsen bör på ansökan av bolaget kunna besluta om längre amorteringstid enligt samma regler som nu gäller för dispens för nya lån.

I yttrande över 1974 års bolagskommittés delbetänkande angående nya bolagsregler m. m. (SOU 1978:67) har länsstyrelsen påpekat hur låneförbudet i aktiebolagslagen kan kringgås genom att aktieägaren bildar handelsbolag tillsammans med sitt eget aktiebolag. Det är angeläget att dessa möjligheter till kringgående stoppas. I annat fall kan av arbetsgruppen föreslagna bestämmelser för återbetalning av gamla lån i flera fall komma att bliva betydelselösa.

FAR: Reservanterna har påvisat att en lagändring enligt förslaget kan leda till icke önskvärda eller orimliga effekter. Med hänvisning härtill anser FAR att en eventuell lag om återbetalning av lån, uppkomna före 6 juni 1973, i vart fall bör föregås av utredning av konsekvenserna för bolagens anställda, borgenärer och ägare.

Om inte erforderlig återbetalning av en sådan låneskuld skett och dispens ej erhållits före 1982 års ingång, skall förhållandet enligt uttalande av arbetsgruppen (på sidan 80 i dess PM) "anses strida mot låneförbudet i ABL och straffansvar sålunda ifrågakomma för de ansvariga". Enligt

FARs uppfattning är ett införande av en retroaktivt verkande straffsanktion inte acceptabelt.

Institutet för intern revision: Arbetsgruppens förslag under denna punkt är enligt Institutets uppfattning inte tillräckligt underbyggt. De ekonomiska och juridiska konsekvenserna bör närmare utredas, innan ställning kan tas till förslaget.

Institutet vill härvid särskilt framhålla att nu ifrågavarande lån har kunnat kvarstå och kvarstår med stöd av gällande lag. Det inträde av straffansvar, som förslaget kommer att innebära liksom övriga ekonomiska och juridiska konsekvenser medför en form av retroaktivitet i lagstiftningen, som ej bör förekomma.

Institutet avstyrker därför förslaget i sin nuvarande utformning.

LRF: LRF vill här tillfullo instämma i ledamoten Bångstads reservation, innebärande att frågan är för omfattande och övergripande och ej heller tillräckligt utredd.

TCO: Fr.o.m. den 6 juni 1973 förbjöds aktieägare, styrelseledamöter, verkställande direktörer samt deras närstående låna pengar av aktiebolag. I betänkandet föreslås att dessa lån skall återbetalas till den del det behövs för att det skall finnas full täckning för bolagets aktiekapital. Härvid skall inte lånet anses ha något värde. Dessa regler syftar främst på att tillgodose de civilrättsliga kraven. TCO menar emellertid att man inte helt kan bortse från de skattemässiga konsekvenserna.

TCO menar därför att skyldighet måste föreligga för återbetalning av hela lånet i det fall inte låntagaren skall beskattas för detsamma. För den del av lånet som överstiger det i betänkandet angivna kan emellertid återbetalningstiden utsträckas till efter 1981. Likaså måste enligt TCO också lån av denna typ, i aktiebolag som försätts i konkurs varvid dess tillgångar likvideras, beskattas i sin helhet hos låntagaren. Om låntagaren vid konkurs eller s.k. fattiglikvidation inte till fullo återbetalar lånet tillgodogör han sig det felande beloppet som lånats från aktiebolaget skattefritt trots att återbetalning inte kan aktualiseras.

TCO vill även fästa uppmärksamhet på att det fortfarande kvarstår problem av beskattningskaraktär att lösa för fåmansaktiebolagen förorsakade av det speciella förhållandet av att ägaren samtidigt är anställd och arbetsgivare i dessa företag och därigenom en person kan representera två skilda rättssubjekt.

Svenska bankföreningen: I likhet med reservanten Bångstad anser bankföreningen att frågan om återbetalning av lån, lämnade före 1973 års lagstiftning om låneförbud till aktieägare m.fl., inte bör lösas enligt arbetsgruppens förslag. Regler om återbetalning av lånen bör under alla förhållanden utformas med beaktande av att lånen på sin tid tillkommit i enlighet med då gällande lagstiftning och ej heller innebär något brott mot nu gällande bestämmelser. Att låta straffansvar inträda för den som inte återbetalar lån av detta slag skulle innebära en form av retroaktiv strafflagstiftning, som enligt bankföreningens uppfattning borde vara helt utesluten. Det sist sagda avser givetvis inte sådana fall där efter låneförbudets tillkomst ett lån utan tillstånd har övertagits av en nytillkommen aktieägare.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen: Föreningen, som instämmer i yttrandet från Sveriges industriförbund, vill särskilt understryka vikten av vad förbundet framhåller i sitt remissvar under rubriken "Låneförbudet".

Svenska handelskammarförbundet: Lån som lämnats innan låneförbudet trädde i kraft skall enligt förslaget vara återbetalda innan utgången av

1981. Förslaget har överhuvudtaget inte med brottsförebyggande verksamhet att göra, då lånen togs före låneförbudet av år 1973 och alltså var fullt tillåtna enligt då gällande rätt. Här föreslås en bestämmelse av retroaktiv karaktär som kan medföra stora svårigheter för många företagare som fullt lagenligt lånade pengar ur aktiebolaget då detta förfarande var tillåtet.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Återbetalning av ifrågavarande lån kan leda till svårigheter för vissa låntagare. Arbetsgruppen, som säger sig vara medveten om detta problem förutsätter emellertid, att länsstyrelse, såsom beträffande nya lån, skulle kunna meddela dispens och att denna dispensprövning kan göras något mer generös än vad som i dag gäller för nya lån.

I likhet med revisionskontoret får kammarkontoret konstatera att arbetsgruppen ej förebragt någon utredning av de skattemässiga, likviditetsmässiga, etc. konsekvenserna av kravet på återbetalning av äldre lån. Arbetsgruppen har ej heller närmare redovisat omfattningen av de ekonomiska manipulationer som är att hänföra till nuvarande låneregler. Hur effektivt instrument en skärpt återbetalningsplikt kan bli i arbetet att stävja ekonomisk brottslighet kan därför ej utläsas.

Återbetalning av gamla lån kan som visats drabba även seriösa bolag och dess ägare mycket hårt. Risk finns att det i dispensärenden kan bli fråga om skönsmässiga avgöranden samt olika bedömningsgrunder länsstyrelserna emellan. Mot denna bakgrund och då något material som belyser förslagets samtliga konsekvenser ej förebragts samt då förslaget kan befaras leda till ökad byråkrati kan kammarkontoret ej ge arbetsgruppens föreliggande förslag sitt fulla stöd. – – –

Behovet och konsekvenserna av den föreslagna skärpningen av låneförbudet har enligt kammarkontorets förmenande ej till fullo visats, varför kontoret ej reservationslöst kan lämna det sitt stöd.

Stockholms kommun (= revisionskontoret): Revisionskontoret kan för sin del konstatera, att arbetsgruppen ej förebragt någon utredning av de skattemässiga, likviditetsmässiga etc. konsekvenserna av kravet på återbetalning av äldre lån. Gruppen förutsätter emellertid en liberal dispensprövning från länsstyrelsernas sida, vilket förhoppningsvis skulle motverka förslagets negativa konsekvenser. Enligt revisionskontorets uppfattning kommer länsstyrelserna här att ställas inför nog så besvärliga avgöranden. Riskerna för en betydande anhopning av dispensärenden fram mot slutet av år 1981 och därav följande skönsmässiga avgöranden samt för olikformiga bedömningsgrunder mellan länen, måste betraktas som stora.

Svenska revisorssamfundet: SRS avstyrker bestämt förslaget. Före 1973 års lagändring, då låneförbud infördes gentemot aktieägare, styrelseledamöter och verkställande direktör, fanns det varken civilrättsligt eller skatterättsligt några hinder mot att dylika lån lämnades. Självfallet ingick det i revisorernas uppgifter att granska lånens värde liksom värdet av lämnade säkerheter. Vid införandet av låneförbudet avstod lagstiftaren från att föreskriva återbetalning av befintliga lån med hänsyn till de i många fall mycket svåra ekonomiska påfrestningar som skulle drabba gäldenären. SRS anser att de motiv arbetsgruppen redovisat för införande av en bestämmelse om obligatorisk återbetalningsskyldighet inte har sådan tyngd att de uppväger de svåra ekonomiska påfrestningar som i många fall kan komma att drabba gäldenären. Om denne under den föreslagna perioden skulle tvingas återbetala sitt lån genom ökade löneuttag skulle sannolikt ohållbara situationer i många fall uppstå. SRS kan inte anse, att detta skulle gagna bolagets anställda, borgenärer eller övriga intressegrupper.

Samfundet anser i andra hand att, därest en ändring av övergångsbestämmelserna med krav på obligatorisk återbetalningsskyldighet trots allt skulle genomföras, amorteringstiden bör utökas väsentligt jämfört med arbetsgruppens förslag. För att bereda låntagarna rimlig möjlighet att med beskattade medel återbetala sina lån bör denna tid enligt samfundets mening inte understiga 25 år. SRS erinrar i sammanhanget om att i skattelagstiftningen har införts uttryckligt stadgande att ränta skall utgå på dessa lån.

Svenska sparbanksföreningen: Sparbanksföreningen anser – i likhet med reservanten Winberg – att de skäl som i samband med införandet 1973 av låneförbudet anfördes beträffande frågan om lån som lämnats före ikraftträdandet fortfarande är bärande. De dramatiska effekter av en återbetalningsskyldighet som visats i reservanten Bångstads exempel talar också i denna riktning. Ett förverkligande av förslaget skulle vidare innebära en form av retroaktiv lagstiftning, som inte bör förekomma. Vid bedömandet av frågan om införande av återbetalningsskyldighet beträffande ifrågavarande lån bör slutligen beaktas att, när ett företag förr eller senare blir till salu, återbetalningsskyldighet aktualiseras. En köpare av aktierna i ett bolag kan nämligen enligt praxis (RR 1977 nr 1:45) inte ta över säljarens lån hos bolaget utan att komma i konflikt med låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen.

Sveriges ackordscentral: Enligt ackordscentralens mening har reservanten Bångstad anfört övertygande skäl mot att gruppens förslag genomförs redan nu. Ackordscentralen delar hans uppfattning att hithörande frågor måste allsidigt belysas och undersökas, innan beslut fattas i saken.

Sveriges advokatsamfund: Samfundet avstyrker med bestämdhet förslaget att nu införa en skyldighet att före den 1 januari 1982 återbetala s. k. aktieägarlån, som upptagits i enlighet med gällande rätt vid tiden för långivningen. I allt väsentligt ansluter sig samfundet härvid till vad som anförts i ledamoten Bångstads reservation. Samfundet önskar tillägga, att de olägenheter som lånen understundom vållat nära nog regelmässigt hänger samman med att gällande värderingsregler inte iakttagits. En riktig tillämpning av dessa regler, något som självfallet måste ägnas särskild uppmärksamhet vid revision av bolag med fordringar av denna typ, skulle enligt samfundets mening innebära att de effekter som arbetsgruppen önskar uppnå i många fall erhålls utan att tillgripa en dramatisk stupstockslagstiftning. Samfundet önskar också anmärka, att det knappast kan ifrågakomma att straffsanktionera återbetalningsskyldigheten, i vart fall inte om lagstiftningen skulle innebära ett ingripande i bestående rättsenliga, civilrättsliga avtal. Över huvud taget är det en tvivelaktig princip att straffsanktionera betalningsskyldigheten utan avseende på de subjektiva omständigheter som föreligger i varje enskilt fall.

Sveriges aktiesparares riksförbund: I vissa enstaka börs- och fondhandlarenoterade företag finns s. k. förbjudna lån. Efter påpekande från Aktiespararna är dessa lån under snabb avveckling i de aktuella bolagen. För dessa bolag torde frågan om återbetalning icke vara förenad med större svårigheter. För andra bolag kan det dock finnas svårigheter, på sätt som angivits av ledamoten, auktoriserade revisorn Bengt Bångstad, att vid utgången av 1981 ha återbetalat samtliga lån. Vi kan inte låta bli att påpeka att förslaget i sig innehåller en retroaktiv lagstiftning, som torde vara främmande för vårt rättsmedvetande.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: SBRF finner beträffande förslaget om återbetalningsskyldighet före utgången av 1981 för lån

som tagits före låneförbudets ikraftträdande att det i många fall skulle få synnerligen svåra konsekvenser och avstyrker därför förslaget. Vi ansluter oss i denna fråga helt till reservationer av ledamöterna Bångstad och Winberg.

Finansieringsföretagens förening: Beträffande låneförbudet ansluter sig föreningen till vad reservanten Bångstad anfört.

Svenska företagares riksförbund: Här instämmer förbundet i den reservation som lämnades av arbetsgruppens ledamot Bångstad. Förslaget är alltså inte tillräckligt underbyggt. Hela den aktuella frågan bör utredas vidare.

Sveriges grossistförbund: Vi finner förslaget till denna del mindre motiverat och utan egentlig funktion. De s. k. AL-lånen kan knappast ha någon större relevans när det gäller brottsförebyggande åtgärder annat än i de fall värderingsfrågor kan uppkomma i samband med likvidationsplikt.

Styrelsen skall vid upprättande av årsredovisning bl. a. förvissa sig om att i balansräkningen upptagna tillgångar är balansgilla, dvs. för fordringar utröna att gäldenären är solvent och således kan betala sina skulder. Revisorerna måste för att kunna tillstyrka balansräkningens fastställande göra samma undersökningar och bedömningar. Vi finner det därför stötande att i aktiebolagslagen särskilt ange att vissa fordringar är värdelösa, oavsett gäldenärens ekonomiska status.

Förslaget skall också ses mot bakgrund av de stora problem som det skulle skapa för åtskilliga gäldenärer och som ingående belysts i ledamoten Bångstads reservation. Den situation som nu råder är komplicerad och svårbemästrad, men den skall ses mot bakgrund av att lånen tillkommit i enlighet med då gällande lagstiftning och att återbetalningsfrågorna bort lösas när lagstiftningen ändrades 1973 och icke nu med så kort övergångstid, att någon planering i praktiken knappast kan göras. Vi avstyrker därför förslaget i denna del.

SHIO-Familjeföretagen: Bångstad visar övertygande att problemen i många fall kan bli betydande och t. o. m. oöverstigliga. Det är därför nödvändigt att en särskild utredning får undersöka olika alternativa möjligheter att avveckla de s. k. förbjudna lånen. En sådan utredning bör ta hänsyn bl. a. till de skattemässiga och likviditetsmässiga effekterna och de praktiska möjligheterna till återbetalning m. m.

SHIO-Familjeföretagen avstyrker förslaget på denna punkt. Enligt organisationens uppfattning kan den föreslagna åtgärden inte genomföras förrän effekterna närmare undersökts.

Sveriges industriförbund: Den föreslagna lagändringen ingriper på ett schablonmässigt sätt i bestående civilrättsliga förhållanden utan hänsyn till parternas reglering av sina relationer. Redan med beaktande av de allmänna rättsgrundsatser på vilka obligationsrätten vilar framkommer därför allvarliga erinringar mot förslaget.

BRÅs arbetsgrupp har inte närmare analyserat varför så principiellt betydelsefulla och ingripande regler som de föreslagna skulle vara motiverade utan har enbart uttalat att "det är rimligt" att kräva den ifrågavarande återbetalningen (PM sid. 78). Arbetsgruppen har förklarat sig medveten om att dess förslag kan innebära svårigheter för låntagarna men har därvid påpekat att snart sex år förflutit sedan låneförbudet trädde i kraft och statsmakterna sålunda markerade att denna typ av lån var oacceptabel (sid. 79 f). Förbundet finner det stötande att risken för ekonomiska svårigheter för enskilda personer till följd av regler som ingriper i bestående civila förhållanden avfärdas med hänvisning till vad lagstiftaren markerade

som oacceptabelt för sex år sedan genom en strafflagstiftning som då inte avsåg annat än framtida förfaranden. Vari låntagarnas svårigheter kan bestå har på ett övertygande sätt belysts i ledamoten Bångstads reservation.

Industriförbundet, som i olika sammanhang har att företräda oprioriterade borgenärers intressen, kan inte finna att borgenärsintressena motiverar lagstiftning om återbetalning av lån som lämnats före låneförbudets ikraftträdande. Genom de insynsregler som finns sedan lång tid tillförsäkras bolagets borgenärer tillfredsställande information för att kunna beakta ifrågavarande lån vid en bedömning av bolagets ställning innan de går in i ett affärsförhållande med bolaget. I den mån borgenärerna har ett intresse av en återbetalning av lånen är de oförhindrade att göra framställningar härom till bolaget men skäl saknas för lagstiftaren att opåkallat vidta åtgärder till förmån för dessa borgenärsintressen.

Förbundet finner också anledning till stark kritik mot de straffrättsliga resonemang som förs i motiven. Först kan konstateras att någon straffbeläggning enligt svensk rätt inte kan uppkomma genom motivuttalandena sådana som de ovan återgivna. Förslaget är sålunda härutinnan tekniskt ofullständigt. Vidare är motivuttalandena oklara. Det kan ej utläsas vilken den straffbelagda gärningen skall vara eller vem som skall vara gärningsman.

I motiven talas om fullgörande av återbetalningsplikt vilket leder tanken till att straff skall drabba den försumlige gäldenären. Hänvisningen till ABLs låneförbud – enligt vilket gärningsman är ställföreträdare för långivande bolag – leder å andra sidan tanken till att gärningsmannen skall sökas på borgenärssidan och att gärningen då skulle vara underlåtenhet att kräva betalning.

Båda alternativen bör avvisas. Om avsikten är att straffa underlåtenhet att indriva fordran framstår en sådan regel som ett kringgående av den svenska rättsordningens förbud mot retroaktiv strafflagstiftning. Är avsikten att gäldenären skall straffas för bristande betalning ligger det nära till hands att associera BRÅs förslag till tidigare seklers gäldstuga, ett institut som numera bör ha sin plats enbart i rättshistorien. Utan att utveckla invändningarna häremot närmare vill förbundet blott framhålla att en lagregel om straff för gäldenärens bristande betalning lägger ett helt otillbörligt påtryckningsmedel i borgenärens hand. Det finns inte skäl anta att i alla fall då regeln skulle vara tillämplig i det nu aktuella sammanhanget gäldenären skulle ha ett sådant inflytande över borgenären/aktiebolaget att detta påtryckningsmedel inte skulle kunna utnyttjas av borgenären till allvarligt förfång för gäldenären och/eller hans övriga borgenärer. Förbundet avstyrker BRÅs förslag.

Sveriges köpmannaförbund: Vi kan inte tillstyrka detta förslag då vi inte kan överblicka konsekvenserna av det. Vi föreslår därför att en närmare utredning tillsätts för att utreda denna fråga.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Vi måste med kraft instämma i reservanten Bångstads synpunkter vad gäller förslaget om återbetalning av lån lämnade före 1973 års lagstiftning om låneförbud till aktieägare m. fl., då omfattningen av förekomsten av dylika lån ej är utredd. Vi vill dessutom fästa uppmärksamheten på de avsevärda problem som uppkommer vid återbetalningsskyldigheten med hänsyn till gällande marginalskatteeffekter. De bruttobelopp som måste uttagas blir avsevärda, till vilket sedan kommer betydande lönebikostnader. Detta kan leda till orimliga belastningar för företagen med ty åtföljande risker för sysselsättningen i landet.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund: En reservant i den arbetsgrupp inom rådet, som lagt fram förslaget, finner detsamma inte tillräckligt underbyggt med hänsyn till de omfattande konsekvenser det kan medföra och med hänsyn till den korta tid till vilken frågan måste vara löst. Frågan bör därför bli föremål för en övergripande utredning med beaktande av alla på frågan inverkande synpunkter. Reservanten anser att även motsvarande, numera förbjudna lån från pensionsstiftelser bör beaktas i en mera övergripande utredning. Skäl finns enligt förbundets uppfattning att sådan utredning tillsättes och resultatet härav avvaktas, innan den förevarande frågan tas upp lagstiftningsvägen.

7 Vilande bolag och skrivbordsbolag

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Arbetsgruppen tar i detta avsnitt upp förslag till ändring i aktiebolagslagen som avses leda till ökade möjligheter att avveckla icke rörelsedrivande bolag. Enligt min bedömning är förslaget om införande av en bestämmelse med innebörd att bolag, som enligt de senaste två räkenskapsåren inte drivit rörelse, skall tvångslikvideras eller avföras ur registret att föredra framför förslaget om en "registerhållningsavgift" i storleksordningen 1 000 kronor per kalenderår och bolag. Eftersom man syftar till att hindra dem som för brottsliga ändamål utnyttjar de vilande bolagen kan man knappast räkna med att en smärre avgift har någon avhållande effekt.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Arbetsgruppens förslag tillstyrks.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: Lättheten att bilda aktiebolag samt att upplösa dem genom så kallad fattigkonkurs har genom de betydande summor som härigenom – bland annat skattemässigt – undandras det allmänna och bolagets övriga borgenärer blivit ett samhällsont. En viktig uppgift i kampen mot den ekonomiska brottsligheten är därför att sanera bort huvuddelen av skrivbordsbolagen samt att försvåra bildandet av nya sådana. Förhoppningen att höjandet av aktiekapitalet till 50 000 kronor kombinerat med en bestämmelse om retroaktiv verkan av 1973 års låneförbud för aktieägare och bolagsledning skulle kunna upplösa respektive för framtiden försvåra bildandet av nya skrivbordsbolag synes för optimistisk. Regeln i 2 kap 2 § aktiebolagslagen om rätten att tillskjuta apportegendom är enligt min mening en bidragande orsak till den stora mängden av skrivbordsbolag. De spärrar mot missbruk, som aktiebolagslagen innehåller, är inte tillräckliga när det gäller att förhindra exempelvis felaktiga värderingsinstrument av personer som systematiskt missbrukar aktiebolagsformen. Genom penningvärdets fall utgör ej heller 50 000 kronor längre den spärr, som var tänkt när regeln tillkom. Jag vill därför föreslå att regeln i 2 kap 2 § aktiebolagslagen ändras på så sätt att minst 50 000 kronor av den tillskjutna egendomen skall utgöras av kontanter – samt för att hindra missbruk – detta belopp skall innestå på spärrat konto så länge bolaget är vilande. Bestämmelsen borde få retroaktiv verkan.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Vad gäller "registerhållningsavgiften" föreligger risk att den kan uppfattas som en ren beskattning, varför kanske ett annat namn bör väljas.

Länsåklagaren i Älvsborgs län: Såsom arbetsgruppen anför är det angeläget att vilande bolag och skrivbordsbolag avvecklas i skyndsam takt. Av

arbetsgruppen föreslagna åtgärder är ägnade att främja en sådan avveckling.

Stockholms tingsrätt: Tingsrätten anser att de i promemorian åberopade skälen ej utgör tillräcklig grund för att införa en sådan generell avgift. De s. k. 5 000 kr. bolagen kommer ändå att inom en snar framtid försvinna och för bolag med aktiekapital på 50 000 kr. eller högre utgör en årlig avgift om ca 1 000 kr. sannolikt inte någon avhållande faktor. Hur medel till en i och för sig synnerligen behövlig upprustning av aktiebolagsregistret skall anskaffas är en annan fråga. Om åtgärder anses påkallade är det enligt tingsrättens mening lämpligare att ingripa direkt mot de bolag det gäller. Det kan då finnas skäl att överväga bestämmelser om tvångslikvidation i de fall där det framgår av årsredovisningar att bolaget ej driver rörelse.

Rikspolisstyrelsen: Styrelsen tillstyrker förslaget.

Bankinspektionen: Inspektionen anser förslaget om registerhållningsavgift i syfte att rensa och effektivisera aktiebolagsregistret vara välbetänkt. Även om syftet med avgiften är att effektivisera registret bör den dock icke sättas högre än som motsvarar kostnaden för registerhållningen. Den får eljest karaktären av skatt.

Stockholms fondbörs: Missbruk av aktiebolagsformen genom användande av vilande bolag bör stävjas. Det är emellertid fel att utgå från att alla vilande bolag är instrument för lagbrott eller missbruk. Det finns goda och giltiga skäl för att förvaltande och rörelsedrivande bolag m. fl. förfogar över vilande bolag. Detta kan vara behövligt av en rad olika skäl – namnskydd, beredskap inför organisatoriska förändringar eller företagarinitiativ som måste förberedas under fullt legitim och affärsmässigt motiverad sekretess.

Det må vidare framhållas att skrivbordsbolag och vilande bolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kronor automatiskt kommer att avföras ur aktiebolagsregistret den 1 januari 1982 om de inte dessförinnan trätt i likvidation eller gått i konkurs. Förslaget avstyrkes.

Riksrevisionsverket: De vilande bolagens och skrivbordsbolagens antal kommer sannolikt att starkt reduceras efter år 1981. Behovet av särskilda åtgärder för att minska deras antal bortfaller därför. Möjligheten att hålla bolag vilande är för övrigt också av viss betydelse för ett seriöst arbetande näringsliv.

Det förtjänar påpekas att en avgift av den storlek som arbetsgruppen föreslår från författningsmässig synpunkt närmast skulle få karaktären av en skatt. En avgift på 1 kkr. per år skulle nämligen årligen inbringa intäkter i storleksordningen 100 Mkr, dvs. mer än patent- och registreringsverkets totala budgetomslutning. Kostnaderna för bolagsärendena vid patent- och registreringsverket uppgick enligt uppgift till RRV 1977/78 till knappt 20 Mkr och täcktes helt med nu utgående registreringsavgifter m. m. Från kostnadstäckningssynpunkt skulle således inte ens en mycket kraftig resursförstärkning till bolagsbyrån motivera en registerhållningsavgift som är så hög som den föreslagna.

Det som nu sagts utesluter dock inte att det skulle kunna vara motiverat att införa en årlig, kostnadsanpassad registerhållningsavgift för att förstärka bolagsbyrån genom utökad resurstilldelning bl. a. på grund av kraven på en snabbare handläggning av bolagsärenden. I den mån som byråns verksamhet läggs över på en mer aktiv bevakning av förhållanden och förändringar i den bestående stocken av registrerade bolag, blir en sådan avgift i ökad grad motiverad från kostnadsfördelningssynpunkt.

Näraliggande paralleller till en sådan avgift finns f. n. i andra verksam-

heter. Registerhållningsavgift tas f. n. ut i samband med bl. a. fordonsregistrering, läkemedelsregistrering och registrering av bekämpningsmedel.

Införandet av en ev. registerhållningsavgift för aktiebolag bör enligt RRVs uppfattning föregås av en studie som sätter in en sådan avgift i det totala sammanhang som kostnads- och intäktsförhållandena vid bolagsbyrån och vid patent- och registreringsverket som helhet utgör.

Riksskatteverket: RSV delar arbetsgruppens åsikt att det vore önskvärt med en snabb avveckling av så många vilande bolag och skrivbordsbolag som möjligt. Det är riktigt att avvecklingen gått långsamt men rimligtvis bör dessa bolag ha upplösts eller på annat sätt upphört vid årsskiftet 1981/82. Förslaget om en registerhållningsavgift redovisas inte i detalj beträffande debitering, uppbörd och indrivning. Däremot skulle även seriösa företag kunna få glädje av avgiften, eftersom den skulle användas för en effektivisering av aktiebolagsregistret, som är av värde inte minst för näringslivets behov. Arbetsgruppens konstaterande att en sådan avgift som föreslagits bli 1 000 kr. torde utgöra avdragsgill kostnad vid taxeringen är inte utan vidare klart. En sådan avgift synes inte vara nödvändig för bibehållandet av förvärvskällan utan snarare en förutsättning för bolagets bestånd. Betalningsskyldigheten för avgiften skulle med ett sådant synsätt kunna anses åvila aktieägarna.

RSV anser det inte helt uteslutet att avvecklingen av de mindre bolagen och särskilt de vilande skulle kunna påskyndas i viss utsträckning. Om en registerhållningsavgift ändå övervägs för att delvis täcka kostnaderna för aktiebolagsregistrets modernisering, bör den införas så snart som möjligt för att fånga in den bieffekt avgiften kan få i form av en snabbare avveckling av ifrågavarande bolag.

Kommerskollegium: Kollegiet finner det rimligt att aktiebolag årligen erlägger en registerhållningsavgift om härigenom ökade möjligheter ges till effektivisering av aktiebolagsregistret. Därvid bör särskilt uppmärksammas behovet av att kunna kartlägga viss persons samtliga uppdrag i aktiebolag. Som exempel på behovet av en sådan möjlighet kan nämnas att i de fall ett antal bolag används för otillbörliga förfaranden på det sätt som beskrivits i promemorian utses regelmässigt inte samma personer som styrelseledamöter i de olika bolagen. Däremot är det enligt vad kollegiet erfarit ofta så att samma person är revisor i alla bolagen och på det sättet är det enda utåt synliga tecknet på den faktiskt rådande gemenskapen.

Skånes handelskammare: Frågan inställer sig om arbetsgruppen menar att skrivbordsbolag och vilande bolag uteslutande används för brottslig verksamhet. Enligt vad Handelskammaren erfarit finns det ett stort och legitimt behov av vilande bolag och någon registerhållningsavgift för att avskaffa dessa kan inte anses påkallad. Under alla förhållanden kommer en stor del av skrivbords- och de vilande bolagen ändå att försvinna vid utgången av år 1981. Dessutom får avgifterna till aktiebolagsregistret redan nu anses höga.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län: Till förslaget om att ålägga aktiebolagen en årlig "registerhållningsavgift" ställer sig Handelskammaren negativ. Flertalet vilande bolag och skrivbordsbolag kommer på grund av blygsamt aktiekapital att avföras ur aktiebolagsregistret under de närmaste åren. Härigenom förfaller motivet till förslaget, som är oacceptabelt av den enkla anledningen, att avgiften också föreslås drabba andra bolag än dem, som bör avvecklas.

Patent- och registreringsverket: Kostnaden för att effektivisera aktiebolagsregistret bör enligt patentverkets uppfattning inte tas ut genom en

särskild registerhållningsavgift. Enklast och naturligast är att, i mån av behov, höja redan existerande avgifter.

De problem, vilka diskuterats i samband med s. k. vilande bolag och skrivbordsbolag med lågt aktiekapital, kan antas åtminstone delvis försvinna vid utgången av år 1981, som är den tidpunkt då bolagen senast måste ha ökat sitt aktiekapital till 50 000 kr.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Gruppens förslag till registerhållningsavgift om 1 000 kronor/år och bolag torde minska benägenheten att hålla rubricerade typ av bolag "vid liv". En minskning av denna typ av bolag skulle kunna minska länsstyrelsens arbete med anmaningar att avge självdeklaration, länsrätternas arbete med undanröjande av skönstaxeringar m. m. Länsstyrelsen tillstyrker förslaget.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län: Länsstyrelsen är tveksam om det finns skäl att genom särskilda åtgärder påskynda avvecklingen av aktiebolag med aktiekapital under 50 000 kronor. Enligt nuvarande bestämmelser skall avvecklingen vara klar inom en relativt kort tidrymd. Länsstyrelsen anser emellertid att det från andra synpunkter kan vara befogat att införa en registerhållningsavgift. Det synes bl. a. inte uteslutet att registrets tillförlitlighet härigenom skulle ökas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: För den aktieägare som redan fattat beslut om att avveckla sitt aktiebolag är det naturligt att vänta med upplösningen till den 31 december 1981. Bolaget kommer då att avföras ur aktiebolagsregistret och upplösas utan att aktieägaren behöver vidtaga någon som helst åtgärd. Det är alltså det enklaste sättet för en aktieägare att bliva av med ett vilande bolag. Men även aktieägare som beslutat att avveckla ett rörelsedrivande aktiebolag torde vänta till utgången av år 1981 med upplösningen av sitt bolag. Han kan förväntas utnyttja fördelarna med att driva rörelse i aktiebolagsform så länge som möjligt och sedan välja den enklaste formen för avveckling av bolaget. Vidare tror länsstyrelsen, att många bolag kommer att höja sitt aktiekapital till 50 000 kr. genom fondemission. Det särskilda investeringsavdraget vid taxering till statlig inkomstskatt som gäller för anskaffningar av maskiner och inventarier under tiden 15 oktober 1975–31 december 1979, har medfört att bolagen kan redovisa stora vinster i årsredovisningarna utan att drabbas av annan skatt än kommunalskatt. Bolagen kan därför utan större skattekostnader samla vinstmedel att användas vid fondemission för höjning av aktiekapitalet till 50 000 kr. Likaså kan bolagen samla vinstmedel för att kunna utnyttja 75 000 kronorsavdraget vid upplösningen. Det skattefria statliga investeringsbidraget som utgör ett komplement till det särskilda investeringsavdraget underlättar på samma sätt fondemissioner hos fåmansbolagen.

Det är vidare förklarligt att företagare med aktiebolag vars aktiekapital understiger 50 000 kr. velat avvakta lagförslag till ny bolagsform för de mindre företagen innan de fattar beslut om avveckling av sina aktiebolag eller höjning av aktiekapitalet till 50 000 kr. Under hösten 1978 lade 1974 års bolagskommitté fram ett sådant förslag (SOU 1978: 66). Förslaget utsattes för omfattande kritik under remissbehandlingen och regeringen beslutade under våren 1979 att förslaget till andelsbolag inte skulle genomföras.

Det finns sålunda enligt länsstyrelsens uppfattning ej anledning att för närvarande vidtaga åtgärder för att påskynda avveckling av aktiebolag med lägre aktiekapital än 50 000 kr. Av gruppen föreslagen årlig registreringsavgift på 1 000 kr. torde för övrigt inte vara något effektivt medel för att förmå aktieägare att upplösa sina bolag.

Delegationen för företagens uppgiftslämnande: Utredningen föreslår att en årlig registerhållningsavgift införs. För rörelsedrivande bolag utgör avgiften en avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. För vilande bolag och liknande kan däremot inte avdragsrätten utnyttjas.

DEFU har i annat sammanhang övervägt registreringsavgiften för handels- och föreningsregistren vid länsstyrelsen. Delegationen har därvid uttalat att utgångspunkten bör vara att avgiften skall baseras på självkostnadsprincipen. De avgifter som bolagen betalar skall i sin helhet användas för att administrera och förenkla registreringen. DEFU vill för sin del inte motsätta sig att det införs en årlig registerhållningsavgift förutsatt att denna används för administrationen av registret. Avgiften kommer därigenom näringslivet till del i form av ett bra fungerande aktiebolagsregister.

FAR: FAR avstyrker förslaget till registerhållningsavgift. Bolagen betalar redan betydande avgifter för registreringar. Avgiften är helt opåkallad av de behov, som promemorian avser att tillgodose. Aktiebolag som användes för ekonomisk brottslighet är en försvinnande liten andel av totala antalet bolag.

Det synes omotiverat att nu påskynda den avveckling av de s. k. 5 000-kronorsbolagen som ändå måste vara genomförd redan per 1981-12-31.

Institutet för intern revision: Arbetsgruppen har föreslagit en årlig registerhållningsavgift av 1 000 kronor, främst i syfte att påskynda avvecklingen av vilande bolag.

En betydande del av de vilande bolagen kommer emellertid med all säkerhet att avvecklas från och med 1982 automatiskt eller som följd av likvidationsbeslut eller konkurs. Institutet finner därför det inte motiverat att i denna situation ytterligare påskynda avvecklingen genom avgiftsbeläggning.

Institutet vill dessutom framhålla att även från och med 1982 kommer ett antal bolag med ingen eller liten verksamhet att kvarstå som av skilda orsaker inte kunna avvecklas. Till denna kategori hör de bolag, som av skatteteknikska skäl ej kan på ett rimligt sätt likvideras liksom namnskyddsbolagen och andra vilande bolag, för vilka huvudskälet för den föreslagna registerhållningsavgiften måste uppfattas som orimligt.

I avseende på namnskyddsbolagen vill Institutet därjämte anföra att frågan om en central firmaregistrering bör under alla förhållanden vara löst, innan frågan om en årlig registerhållningsavgift av denna storleksordning införs.

Institutet avstyrker på anförda skäl arbetsgruppens förslag till registerhållningsavgift.

LRF: LRF kan i princip acceptera vad som föreslås under förutsättning att influtna medel används till en effektivisering av aktiebolagsregistret.

Dock synes avgiften 1 000 kr. per kalenderår och bolag vara väl hög för mindre bolag och för vilande bolag som tjänstgör som namnskyddsbolag. För en avveckling av de sistnämnda förutsättes en omarbetning av firmalagen och införande av en central firmaregistrering enligt arbetsgruppens förslag. Detta bör ske innan registerhållningsavgiften på 1 000 kr. införes.

Svenska bankföreningen: Bankföreningen anser inte motiveringen för att införa en ny avgift bärande. Det finns f. n. ett betydande antal skrivbordsbolag och vilande bolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kr. Dessa bolag kommer att automatiskt avföras ur aktiebolagsregistret efter den 1 januari 1982, om de inte dessförinnan trätt i likvidation eller gått i konkurs. De flesta bolag, mot vilka avgiften är riktad, kan därför antas inte komma att erlägga avgiften. Det blir därmed endast de återstående bolagen

som drabbas av avgiften. Någon bärande motivering för att ålägga dessa ytterligare offentliga avgifter har inte lämnats. Bankföreningen avstyrker därför förslaget i den delen.

Svenska handelskammarförbundet: Frågan inställer sig om arbetsgruppen menar att skrivbordsbolag och vilande bolag uteslutande används för brottslig verksamhet. Enligt vad Svenska handelskammarförbundet erfarit finns det ett stort och legitimt behov av vilande bolag och någon registerhållningsavgift för att avskaffa dessa kan inte anses påkallad. Under alla förhållanden kommer en stor del av skrivbords- och de vilande bolagen ändå att försvinna vid utgången av år 1981. Dessutom får avgifterna till aktiebolagsregistret redan nu anses höga.

Stockholms kommun (=kammarkontoret): Det är sannolikt att en avgift av föreslagen storleksordning kommer att minska antalet vilande bolag men kammarkontoret finner det tveksamt om den kommer att avhålla någon från att använda aktiebolagsformen för ekonomisk brottslighet.

För närvarande finns i kommunens ägo 15 vilande aktiebolag, vilka ingår i den av kammarkontoret förvaltade s. k. bolagsbanken. Denna bank har tagits i anspråk vid nybildning av kommunala och interkommunala bolag och förenklat en i övrigt omständlig process. Kommunen har goda erfarenheter av sin bolagsbank och ökade kostnader för att hålla den är givetvis en nackdel.

Stockholms kommun (=juridiska avdelningen): Det kan noteras att arbetsgruppen icke utrett i vilken omfattning skrivbordsbolagen och de vilande bolagen använts i brottsligt syfte, än mindre lämnat exempel därpå. I detta sammanhang kan noteras att kommunen själv har ett antal sådana vilande bolag. Förslaget synes vidare märkligt såtillvida som det syftar till att försvåra för bolagen att använda den tidsfrist som givits dem i gällande lag. Denna tidsfrist är dessutom mycket kort eftersom bolagen skall vara upplösta redan 1981. Då den föreslagna lagen kan antagas bli gällande tidigast vid årsskiftet 1980 torde regeln få föga verkan som påtryckningsmedel för att åstadkomma att de vilande bolagen avvecklas. En så ringa avgift som 1 000 kronor, som arbetsgruppen föreslagit torde näppeligen avhålla dem som avser använda ett aktiebolag för ekonomisk brottslighet. Genom förslaget tillskapas en pålaga för alla andra aktiebolag i Sverige, troligen för all framtid, enär regeln ej görs tidsbegränsad. Regelns huvudsyfte synes ej vara att påskynda avvecklingen av de vilande bolagen.

Stockholms kommun (= revisionskontoret): Revisionskontoret finner för sin del ej anledning till invändning mot arbetsgruppens förslag på denna punkt i synnerhet som syftet sägs vara att inflytande medel skall utnyttjas för en effektivisering av patentverkets aktiebolagsregister. Ovedersägligt är emellertid, att huvudsyftet med avgiften är att framtvinga en ökad avregistrering av vilande bolag och skrivbordsbolag. Från denna utgångspunkt är det inte otänkbart, att avgiften för många, seriöst arbetande, mindre bolag kan komma att framstå som en orättvis och – lagd till raden av övriga samhällsavgifter – betungande pålaga.

Förslaget om registerhållningsavgift väcker givetvis frågan om hur kommunen skall förfara med de femtontal vilande aktiebolag, som finns i kommunens ägo och som ingår i den av kammarkontoret förvaltade s. k. bolagsbanken. Registerhållningsavgiften kommer givetvis att bli en belastning för bolagen, som ytterst drabbar ägaren/kommunen. Det torde bland annat på denna grund finnas skäl att överväga likvidation av dessa bolag och i stället bilda nya, när verkligt behov därav uppkommer.

Svenska revisorsamfundet: Arbetsgruppens förslag om införande av en

särskild registerhållningsavgift i avsikt att påskynda avvecklingen av icke rörelsedrivande mindre bolag avvisas. Avgifter för registrerande av uppgifter av olika slag är redan nu betydande. Den föreslagna avgiften har inte satts i någon proportion till de kostnader som är förenade med registerhållningen. Det återstår dessutom endast drygt två år till dess alla bolag med aktiekapital understigande 50 000 kr. skall ha upplösts. En i och för sig mycket angelägen effektivisering av aktiebolagsregistret bör finansieras på andra grunder än det föreliggande förslaget.

Svenska sparbanksföreningen: Föreningen avstyrker förslaget att aktiebolag årligen skall erlägga en registerhållningsavgift. – – – Det är i och för sig angeläget att aktiebolagsregistret effektiviseras med hjälp av ADB. En registerhållningsavgift kan dock inte motiveras av angelägenheten att snabbare än som sker avveckla vilande bolag och skrivbordsbolag. Även om missbruk av aktiebolagsformen genom användande av vilande bolag bör stävjas, är det emellertid fel att utgå från att alla vilande bolag är instrument för lagbrott eller missbruk. Det finns goda och giltiga skäl för att förvaltande och rörelsedrivande bolag m. fl. förfogar över vilande bolag. Detta kan vara behövligt av en rad olika skäl – namnskydd, beredskap inför organisatoriska förändringar eller företagarinitiativ, som måste förberedas under fullt legitim och affärsmässigt motiverad sekretess. Existensen av vilande bolag motiveras särskilt av bristerna i firmalagstiftningen. Avvecklingen av sådana bolag synes därför i första hand böra påskyndas genom en förstärking av firmaskyddet. Det kan vidare ifrågasättas om det i dag finns så många skrivbordsbolag. Det är nämligen så gott som omöjligt att köpa ett 5 000-kronorsbolag. De professionella bolagsbildarna har sedan länge slut på sina lager.

Statsmakterna har dessutom vid två tillfällen tagit ställning till avvecklingstakten genom att dels bestämma en relativt lång avvecklingstid, dels förlänga densamma till utgången av 1981. De motiv som föregick dessa beslut anser föreningen ännu bärande. Statsmakterna har vidare genom tillskapande av mycket fördelaktiga skatterättsliga avvecklingsregler själva bäddat för en långsam avvecklingstakt. Det gäller ju – mot bakgrund av dagens marginalskatter – för de ifrågavarande bolagen att samla upp avskattade vinstmedel till minst 75 000 kronor. Detta kan ta en del tid i anspråk. Det må vidare erinras om att skrivbordsbolag och vilande bolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kronor automatiskt kommer att avföras ur aktiebolagsregistret den 1 januari 1982, om de inte dessförinnan trätt i likvidation eller gått i konkurs.

Sveriges advokatsamfund: I detta sammanhang vill samfundet redovisa en annan uppfattning angående skrivbordsbolag och vilande bolag än den som kommer till uttryck i promemorian. I promemorian antyds att det skulle ligga något felaktigt eller oriktigt i att det förekommer ett stort antal s. k. vilande bolag – dvs. bolag som ej driver någon rörelse – eller i att det finns "professionella bolagsbildare som står till tjänst med skrivbordsbolag eller vilande bolag till hugade spekulanter utan att bry sig om köparens avsikter med bolaget" (sid. 35). Samfundet anser att seriösa företag, som har till föremål för sin verksamhet att tillhandahålla skrivbordsbolag eller vilande bolag för allmänheten, fullgör en viktig uppgift och att det saknas anledning att lägga hinder i vägen för deras verksamhet. Förekomsten av professionella bolagsbildare har utan varje form av kritik noterats i propositionen till ny aktiebolagslag (1975: 103, sid. 292) och föredragande statsrådet har tagit hänsyn härtill vid utformningen av lagen. Anledning saknas att nu ändra uppfattning i detta viktiga hänsende. Det torde dessutom

förekomma att såväl advokat- och revisionsbyråer liksom även banker och börsnoterade företag har ett litet lager av vilande bolag, som kan användas vid behov. Samfundet uppfattar också detta som legitimt och riktigt och finner ingen anledning att tillstyrka lagstiftning som skulle försvåra denna verksamhet. Tilläggas kan att det numera inte synes sannolikt att "en ny bolagsform för den mindre företagsamheten kommer att tillskapas" (sid. 85) inom överskådlig tid.

I avsnittet vilande bolag och skrivbordsbolag uttalas i promemorian (sid. 85): "Arbetsgruppen menar att det finns starka skäl av bl. a. brottsförebyggande natur som talar för att man redan nu aktivt bör försöka få de icke rörelsedrivande bolagen att avvecklas." Av ovan anförda skäl anser sig samfundet inte kunna instämma i detta uttalande. Samfundet motsätter sig därför införandet av den föreslagna registerhållningsavgiften. Samfundet vill understryka att antalet aktiebolag naturligen kommer att betydligt reduceras i samband med att 5 000-kronorsbolagen måste avvecklas.

Sveriges aktiesparares riksförbund: Det kan knappast vara riktigt att genom en registerhållningsavgift påverka antalet vilande bolag och rena skrivbordsbolag. Missbruk bör stävjas på annat sätt. Det finns många goda skäl för att bolag m. fl. förfogar över vilande bolag. Vi kan nämna namnskydd, företagarinitiativ och behovet av organisatoriska förändringar.

Dessutom kan tilläggas att för många börsnoterade bolag skulle en registreringsavgift på ettusen kronor per år och bolag innebära fördyringar på upp till etthundra tusen kronor per år.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: SBRF finner icke tillräckliga skäl som talar för införandet av "Registerhållningsavgift" för påskyndande av avvecklingen av vilande bolag. Huvudparten av de vilande bolagen är bolag med kapital under 50 000:- och dessa kommer sannolikt att avvecklas senast under 1981. Då det dessutom fram till 1981 kommer att avvecklas ett stort antal rörelsedrivande bolag med kapital under 50 000:- kommer bolagsregistrets belastning att minska avsevärt.

Finansieringsföretagens förening: Föreningen avstyrker förslaget. Som framgår på sid. 34 i promemorian finns det ett stort antal bolag som ej bedriver rörelse och som således är vilande bolag eller "skrivbordsbolag". Arbetsgruppen säger att man torde kunna räkna med att dessa bolag har ett aktiekapital understigande 50 000:-. Dessa bolag kommer att automatiskt avregistreras efter utgången av år 1981, om de inte dessförinnan höjt aktiekapitalet till minst 50 000:-, trätt i likvidation eller gått i konkurs. Föreningen får föreslå att denna tidpunkt avvaktas innan ställning tages till införandet av en ev. avgift.

Arbetsgruppens förslag torde för övrigt inte ha någon betydelse för att motverka missbruk av aktiebolagsformen i och för ekonomisk brottslighet.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet motsätter sig den föreslagna registerhållningsavgiften. Det rör sig här om att lägga på bolagen en specialbeskattning. Om aktiebolagsbyrån behöver ytterligare medel för sin verksamhet, skall dessa finansieras av skatter i vanlig ordning, beslutade av regering och riksdag, och betalas av alla skattskyldiga lika.

SHIO-Familjeföretagen: SHIO-Familjeföretagen anser det rimligt att aktiebolagsregistret vid Patentverket skall vara avgiftsfinansierat. Avgiften bör sättas i förhållande till de tjänster som registret gör bolagen och vara lika med hanteringskostnader plus ett pålägg för kapitalkostnaden för att bl. a. täcka avskrivningar i samband med datorisering av verksamheten.

I promemorian konstateras att inte mindre än 40–50 % av de likvidationsanmälningar som Patentverket gör återkallas därför att bolagen full-

gör sina skyldigheter under ärendets handläggning i Tingsrätten. En tilllämpning av ovan nämnda avgiftsresonemang skulle innebära att bolaget i sådana fall skulle få betala Patentverket kostnader för likvidationsanmälan etc.

SHIO-Familjeföretagen motsätter sig emellertid med bestämdhet att avgiften skall utformas oberoende av Patentverkets kostnader. Det finns inte samhällsekonomiska skäl varför avgiften skall var utformad på ett sådant sätt att företag av denna anledning ändrar företagsform. Det kan inte heller vara avgiftens huvudsakliga syfte att av ekonomiska skäl minska ned antalet vilande bolag och skrivbordsbolag.

Med hänvisning till ovanstående föreslår SHIO-Familjeföretagen att en närmare utredning görs beträffande avgiftsfinansiering av aktiebolagsregistret. Därvid bör även beaktas hur en avgift bör vara utformad för att stimulera en effektiv registerhållning. Utredningen bör även överväga vilka uppgifter bolagen skall lämna till aktiebolagsregistret.

Sveriges industriförbund: Det finns för närvarande ett betydande antal vilande bolag och skrivbordsbolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kronor. Det vore dock fel att utgå från att samtliga dessa bolag används i otillbörliga syften. Tvärtom finns ett legitimt intresse av att kunna förfoga över vilande bolag. Hit hör bl. a. intresset av namnskydd och upprätthållande av en beredskap vid organisatoriska förändringar. Till detta kommer att skrivbordsbolag och vilande bolag med ett aktiekapital understigande 50 000 kronor automatiskt kommer att avföras ur aktiebolagsregistret den 1 januari 1982 om de inte dessförinnan trätt i likvidation, avförts ur registret på egen begäran eller gått i konkurs. Den föreslagna avgiften torde därför i högre grad komma att drabba fel grupp av företag. Några bärande skäl för att ålägga dessa ytterligare offentliga avgifter har inte lämnats. Förbundet avstyrker därför den föreslagna bestämmelsen.

Sveriges köpmannaförbund: Vi anser att en avgift för registerhållning skall bygga på företagsekonomisk grund och inte utgöra ett saneringsinstrument. Vi har därför svårt att ta ställning till beloppets storlek och vill därför inte tillstyrka förslaget utan föreslår i stället att en utredning görs beträffande avgiftsfinansiering av aktiebolagsregistret.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund: Det är otvivelaktigt påkallat att avvecklingen av ifrågavarande bolag påskyndas. Den förordade lösningen torde emellertid få begränsad betydelse, eftersom den föreslagna avgiften endast skulle komma att uttas högst ett par år innan tvångsvis upplösning av bolagen – vid utgången av år 1981 – skall ske.

8 Aktiebolagsregistret

Justitiekanslern: Jag vill särskilt framhålla att jag känner stark sympati för de tankegångar som arbetsgruppen redovisar i promemorians avslutande avsnitt om aktiebolagsregistret.

Riksåklagaren: Jag ansluter mig till vad arbetsgruppen uttalat i fråga om principerna för en effektivisering av aktiebolagsregistret.

Överåklagaren i Stockholms åklagardistrikt: Jag anser det vara mycket angeläget, att genomföra arbetsgruppens förslag om utökade möjligheter att snabbt få fram aktuella bolagsuppgifter och att man genom personnamn kan få vetskap om i vilka företag vederbörande har uppdrag samt var rörelsen bedrivs m. m. I själva verket torde ett effektivt aktiebolagsregister

vara en grundförutsättning för att andra åtgärder mot den ekonomiska brottsligheten, som innefattar missbruk av aktiebolagsformen, skall ha några utsikter att lyckas.

Överåklagaren i Göteborgs åklagardistrikt: Arbetsgruppens förslag tillstyrks.

Överåklagaren i Malmö åklagardistrikt: Jag vill starkt tillstyrka förslaget att aktiebolagsregistret tillika skall omfatta fysiska personer. Om förslaget i den delen går igenom kommer detta att vara till mycket stor hjälp i den fortsatta kampen mot organiserad brottslighet.

Länsåklagaren i Malmöhus län: Den föreslagna effektiviseringen av aktiebolagsregistret torde inte få så stor preventiv effekt men bör kunna underlätta spanings- och utredningsarbetet.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Hovrätten vill starkt understryka behovet av att verksamheten utökas och effektiviseras. Behov av ett basregister finns. Tiden synes vara mogen för att i samband härmed skapa ett centralt firmaregister, som då ersätter de vid länsstyrelsen förda handelsregistren. Att detaljerade och helt aktuella uppgifter snabbt kan komma myndigheter och allmänhet tillhanda har länge varit ett önskemål i det praktiska rättslivet. Framför allt skulle då identifierings- och delgivningsproblem i stor utsträckning försvinna, vilket skulle bidraga till en effektivisering av bland annat domstolsverksamheten.

Rikspolisstyrelsen: Styrelsen får understryka vikten av att ett nytt databaserat och personsökbart aktiebolagsregister inrättas så snart som möjligt.

Bankinspektionen: Införandet av ett basregister för uppgifter om företag, organisationer och offentliga register torde ha ett än större intresse än frågan om en registerhållningsavgift.

Riksskatteverket: RSV anser att goda skäl talar för ett basregister av den typ arbetsgruppen skisserat, men dessutom vill verket betona vikten av att det kombineras med sökregister på person. I detta sammanhang vill RSV ifrågasätta om till uppgiftsskyldigheten knutits tillräckliga sanktioner i det fall skyldigheten inte fullgörs. Arbetsgruppen påpekar att ett stort antal främst ej rörelsedrivande aktiebolag underlåter att inom föreskriven tid inkomma med föreskrivna anmälningar och registerhandlingar. Systemet med vitesföreläggande som för närvarande finns är svårarbetat och ineffektivt om en stor mängd förelägganden måste utfärdas. Enligt RSVs uppfattning borde försummelser sanktioneras med någon administrativ avgift i form av förseningsavgift som kunde utgå utan föreläggande. Enbart omständigheten att exempelvis årsredovisning ej inkommit inom föreskriven tid skulle vara tillräcklig för debitering av avgiften. I sådant fall bör styrelseledamöterna vara betalningsskyldiga jämte bolaget. RSV vill understryka att konkurslagskommittén i sitt senaste betänkande (SOU 1979: 13 s. 94–98) haft anledning att behandla nuvarande, ganska oefterrättliga förhållanden på registerområdet i fråga om juridiska personer.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län: Handelskammaren instämmer i den sympati, som arbetsgruppen uttalat för tanken på ett s. k. basregister, vilket uppenbarligen skulle innebära en önskvärd lättnad i den för näringslivet nu så betungande uppgiftsskyldigheten.

Patent- och registreringsverket: Patentverket gör för närvarande tillsammans med statskontoret en översyn av arbetsrutinerna vid verkets bolagsbyrå. Därvid överväger man bland annat att införa ett ADB-baserat informationssystem. Ett sådant system kan tas i bruk tidigast år 1982. Införes systemet kan många av de synpunkter som arbetsgruppen anfört tillgodoses. ---

Patentverket välkomnar slutligen de synpunkter som arbetsgruppen framfört rörande ett framtida basregister och en central firmaregistrering. Dessa frågor är värda en närmare utredning.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen instämmer i arbetsgruppens synpunkter vad gäller vikten av ett väl fungerande aktiebolagsregister, där även sökning på person (även revisor) skulle vara möjlig. Det har i flera fall visat sig att så gott som samtliga klienter till vissa revisorer ägnat sig åt skatteundandragande.

Arbetsgruppens tankar om ett s. k. basregister bör vidareutvecklas liksom behovet av ett centralt firmaregister. Båda dessa register bör, om de kommer till stånd, om möjligt ha direkt åtkomst för länsstyrelsernas granskande personal. Inte endast aktuella uppgifter, utan även uppgifter som sträcker sig bakåt i tiden (eftertaxeringsperioden), bör vara lätt åtkomliga. Det är från länsstyrelsens taxeringsavdelnings och uppbördsenhets synpunkt av yttersta vikt att vid varje tillfälle kunna slå fast vem som är eller var ansvarig för ett visst bolags verksamhet, för att meningsfulla granskningsåtgärder överhuvudtaget skall kunna företas samt att eventuellt betalningsansvar skall kunna utkrävas av rätta personer. För att den granskande personalens arbete skall kunna bedrivas effektivt och utan onödiga omgångar är det av vikt att uppgifter i register är snabbt tillgängliga.

Länsstyrelsen för Göteborgs och Bohus län: Arbetsgruppen aktualiserar frågan om en samordning mellan aktiebolagsregistret och andra register. Gruppen uttalar sin sympati för tanken på ett basregister för uppgifter om företag, organisationer och offentliga organ. Ett basregister skulle kunna innebära, att styrelsen för ett aktiebolag i framtiden endast skulle behöva göra anmälan om verksamheten till ett enda register – t. ex. aktiebolagsregistret – som sedan snabbt kan förse andra berörda, såväl kontrollerande som stödjande myndigheter med grundläggande registeruppgifter.

Länsstyrelsen tar här inte ställning för eller emot ett sådant basregister men anser att frågan är värd att utreda. Det synes inte uteslutet att betydande rationaliseringsvinster kan uppnås samtidigt som samhällets kontrollerande verksamhet kan underlättas.

Delegationen för företagens uppgiftslämnande: Under sina kontakter med företag runt om i landet har DEFU kunnat registrera en relativt omfattande kritik mot hur bolagsbyrån fungerar och har fungerat under en längre tid. Låg servicegrad och långa handläggningstider präglar verksamheten i en inte obetydlig omfattning. Det är givetvis allvarligt mot bakgrunden att en av byråns huvuduppgifter är att ge företag service.

Samhällets ansträngningar måste i första hand inriktas mot att få bolagsbyråns nuvarande verksamhet att fungera smidigt och rationellt. En sådan förbättring gagnar också de syften som brottsförebyggande rådet har till uppgift att verka för. Samtidigt måste konstateras, att endast mycket starka skäl kan motivera att bolagsbyrån nu tillförs ytterligare omfattande uppgifter, som medför att den nuvarande arbetssituationen förvärras.

Som utredningen framhåller är det av största vikt att dagens olika system för registerföring av uppgifter om företag blir föremål för en samordning. Företagen får i dag lämna grunduppgifter om sin verksamhet till flera olika myndigheter. Kostnaderna för denna dubbla registrering drabbar både myndigheter och företag.

Från DEFUs sida vill vi framhålla vikten av att pågående utredningsarbete kring s. k. basregister över företag och arbetsställen bedrivs skyndsamt. DEFU har i kontakt med statskontoret och SCB initierat ett konkret samarbete mellan de olika myndigheter som har intresse av en samordning

av nuvarande registerföring av grunduppgifter om företag och som dessutom har möjligheter att bidra med underlag för underhåll av insamlade uppgifter. Det är DEFUs målsättning att detta samarbete under våren skall leda fram till förslag om hur registerföringen av basuppgifter om företag skall utformas under 1980-talet.

*FAR:*FAR ser i princip positivt på förslag till åtgärder som syftar till effektivisering av aktiebolagsregistret.

LRF: De av arbetsgruppen framförda synpunkterna finner LRF väl övervägda.

Svenska bankföreningen: Bankföreningen hälsar med tillfredsställelse eventuella åtgärder för effektivisering av aktiebolagsregistret.

Stockholms kommun (= föredragande borgarrådet): Arbetsgruppen har också aktualiserat tanken på någon form av basregister för uppgifter om företag, organisationer och offentliga organ liknande det basregister som finns inom folkbokföringen. En fungerande registerföring av denna karaktär skulle markant förbättra kontrollmöjligheterna. I likhet med remissinstanerna tillstyrker jag således detta förslag och förordar ett utredningsuppdrag med denna inriktning.

Stockholms kommun (= kammarkontoret): Den fråga som kammarkontoret i dagsläget bedömer som mest angelägen, nämligen en förbättrad registrering av företag, har arbetsgruppen förhållandevis ingående behandlat. Åberopande bl. a. pågående statliga utredningar har man emellertid avstått från att framlägga några konkreta förslag.

Utöver patent- och registreringsverkets aktiebolagsregister kan statistiska centralbyråns företagsregister (CFR), länsstyrelsernas handels- och företagsregister, riksskatteverkets organisationsnummerregister, MOMS-registret, J-aviregistret (skattskyldiga företag och enskilda näringsidkare), källskatteregistret, B-skatteregistret, ATP-registret, kontrolluppgiftsregistret, REX-systemet (redovisningssystem för exekutionsväsendet), yrkesinspektionens arbetsställeregister m. fl.) utnyttjas i arbetet med att bekämpa skatte- och bidragsfusk. Registren som i vissa fall är datorbaserade, i andra fall manuella, innehåller emellertid ett stort antal ofullständiga eller felaktiga uppgifter, uppdateringen sker med långa tidsintervaller, innehållet i registren har ej alltid anpassats till samhällsutvecklingen, registren eller datorsystemen har ej alltid utformats så att de snabbt möjliggör framtagande av relevanta sammanställningar, åtkomsten till vissa uppgifter i registren och främst då de manuella är tidsödande och resurskrävande. Trots att ett stort antal uppgifter av basdatakaraktär är gemensamma för registren måste allmänhet och företag lämna samma uppgifter till flera myndigheter vid olika tillfällen, ofta under samma år. Vidare saknas klara regler för kommunikationen mellan registerförande myndigheter. Registreringsskyldighet saknas också för vissa uppgifter som är relevanta i arbetet med att stävja skattefusk eller ekonomisk brottslighet i alla dess former. I det fall registreringsskyldighet föreligger är ibland kontrollen av efterlevnaden bristfällig.

Sammantaget leder detta till, att registerinnehållet inte alltid kan garanteras tillfredsställande kvalité, att resurser binds för rutinkontroll av bl. a. basdata, sökande av rätta adresser o. dyl. samt rättning av felaktiga uppgifter och att utredningsarbetet vid befarade fall av skatte-, avgifts- och bidragsfusk ej kan bedrivas så effektivt som vore önskvärt. Nuvarande ordning underlättar för personer och företag som känner till bristerna i systemet att bedriva sin verksamhet utan insyn från samhället eller utverka icke avsedda förmåner.

I fråga om registreringen av fysiska personer, dvs. folkbokföringen finns ett författningsmässigt reglerat basregister innehållande grundläggande uppgifter. Förändringar i registret förs in med täta intervaller. När en person byter bostad kan han informera ett stort antal berörda myndigheter genom en enkel flyttningsanmälan på posten. Från folkbokföringens register aviseras ett stort antal myndigheter med olika samhällsfunktioner om uppgifter ur registret.

Någon motsvarande registrering när det gäller juridiska personer finns ej. I föreliggande promemoria har arbetsgruppen dock uttalat "sin sympati" för tanken på ett s. k. basregister för uppgifter om företag, organisationer och offentliga organ. Ett basregister skulle innebära att styrelen för ett aktiebolag i framtiden bara behöver göra anmälan om verksamheten i olika avseenden till ett enda register som sedan snabbt skulle kunna förse andra berörda, såväl kontrollerande som stödjande, myndigheter med grundläggande registeruppgifter. Ett sådant projekt har enligt arbetsgruppen stora förtjänster både för de företagare vilkas uppgiftslämnande skulle underlättas och för de myndigheter som har att förebygga och bekämpa brottslighet.

Kammarkontoret delar denna uppfattning och då en fungerande registerföring är en grundförutsättning om man skall komma tillrätta med ifrågavarande ekonomiska brottslighet förordas att ett utredningsuppdrag med skisserad inriktning snarast lämnas. Med en väl fungerande registerföring torde flertalet av de förslag arbetsgruppen nu framlagt minska i betydelse och de resurser som binds vid den ökade byråkrati som följer med förslagen kunna frigöras för mer produktiva uppgifter. – – –

Behovet av ett basregister för juridiska personer samt en registreringsskyldighet på juridiska personer motsvarande den som för närvarande finns för fysiska personer kan icke nog understrykas.

I samband med den översyn av patentverkets bolagsbyrå som påbörjades av statskontoret år 1977 har under utredningsarbetets gång arbetet getts en något annorlunda och mer avgränsad inriktning än vad som ursprungligen planerades. Arbetet har sålunda främst kommit att inriktas mot bolagsbyråns interna situation och önskemål från byråns avnämare har inte systematiskt klarlagts. Kammarkontoret nödgas konstatera att detta ej står i överensstämmelse med de intentioner som brottsförebyggande rådet ger uttryck för i föreliggande promemoria. Kompetens- och ansvarsfördelningen statliga myndigheter emellan i registersammanhang bör därför i framtiden ägnas särskild uppmärksamhet.

Sveriges advokatsamfund: Vad avser frågan om inrättande av ett s. k. basregister för uppgifter om företag och organisationer och offentliga organ anser samfundet, att ställningstagande härtill bör anstå till dess statskontorets utredning, omnämnd under punkt 6.2.1 i promemorian, slutförts.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet noterar med tillfredsställelse att statskontoret sedan ett par år tillbaka är i färd med att överse bolagsbyråns organisation för att åstadkomma en effektivisering bl. a. i anslutning till databehandlingen inom verket. Förbundet vill i detta sammanhang understryka att bolagsbyråns effektivitet är svag och att den varit svag under flera tiotal år. För närvarande skylls t. ex. de långa expeditionstiderna på verkets flyttning till Sundsvall. Tidigare under årens gång har expeditionstiderna skyllts på andra förhållanden. Kvar står emellertid att bolagsbyrån, oavsett vem som under olika perioder varit chef för denna eller varit chef för Patentverket, ej har förmått att på ett tillfredsställande sätt bemästra sina uppgifter.

Det är väl bekant att bolagsbyrån inte bara har långa expeditionstider utan att det också under långa tider varit omöjligt att komma i kontakt med byrån, beroende på så enkla saker som att byrån har ett för litet antal ingående ledningar i sin telefonväxel.

Bilaga 11

1978-12-04
Justitiedepartementet

Nyemission av aktier till underkurs m. m.

Sveriges Industriförbund, Svenska Bankföreningen samt Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har alltsedan 1971 vid olika tillfällen aktualiserat frågan om att i svensk rätt infoga en bestämmelse som medger aktiemarknadsbolag, dvs. bolag vars aktier är noterade på fondbörs eller lista utgiven av fondhandlarföreningen, att emittera aktier till en kurs understigande aktiernas nominella värde. Anledningen till organisationernas önskemål har främst varit de svårigheter aktiemarknadsbolag med gällande förbud mot underkursemissioner får beträffande anskaffning av nytt bundet eget kapital då deras aktier noteras till en kurs invid eller under pari. Departementschefen uttalade sig senast i frågan i propositionen 1977/78: 41 med ändringar i den nya aktiebolagslagen m. m. och anförde då att frågan fick prövas i annat sammanhang.

Inför en förnyad prövning i departementet av frågan har organisationerna funnit angeläget göra en sammanfattande analys av de olika argument som i debatten framförts för och emot underkursemissioner. För det ändamålet har bifogade promemoria utarbetats inom Sveriges Industriförbund.

Då organisationerna i början av 70-talet först aktualiserade frågan om underkursemissioner förekom börsnoteringar under pari endast i undantagsfall. Under de senaste åren har emellertid detta förhållande i grund förändrats, och istället har den situationen inträtt att ett flertal av landets större företag under lång tid kontinuerligt haft sina aktier börsnoterade under pari. Formella hinder gör det sålunda – oberoende av marknadsförutsättningarna i övrigt – omöjligt för en mycket betydande grupp företag att genom nyemissioner öka sitt aktiekapital.

Soliditeten i svenska börsföretag är alltför låg. Det egna kapitalet i företagen kan inte såsom önskvärt tjäna som buffert för finansiella påfrestningar i dåliga tider. Den dåliga finansiella uthålligheten är ett allvarligt hot mot sysselsättningen och ett hinder mot industriell utveckling. En soliditetsförbättring i svensk industri är utomordentligt angelägen. Vinstnivån i företagen är ofta sådan att någon tillräcklig förbättring genom internt intjänade vinstmedel inte kan förväntas ske de närmaste åren. Tillskott till det egna kapitalet genom nyemissioner framstår som angelägna.

Företagens strävanden att återvinna aktiemarknadens stöd för sin finansiering måste sålunda på allt sätt främjas. Att aktiebolagsrättsliga bestämmelser av formell karaktär tillåts förhindra för sysselsättning och utveckling nödvändiga kapitaltillskott från aktiemarknaden är härvid enligt organisationernas mening helt otillfredsställande. Aktiebolagslagens förbud mot underkursemissioner bör därför snarast omprövas.

Analysen i promemorian av förhållandena vid underkursemissioner utmynnar i följande slutsatser. Från bolagsrättsliga och teoretiska utgångspunkter synes hinder ej möta att tillåta underkursemissioner. Skäl synes från angivna utgångspunkter saknas att uppställa begränsningar för underkursdifferensens storlek eller att föreskriva att den skall utfyllas genast eller inom viss tid från emissionstillfället. De ändringar som behövs i aktiebolagslagen för att möjliggöra underkursemissioner synes begränsa-

de. De argument mot underkursemissioner som framförts i debatten synes vid en närmare granskning icke vederlägga ovan redovisade slutsatser.

I promemorian har vidare undersökts förhållandena i aktuellt hänseende i Norge och Finland. I dessa länder har hittills emission till underkurs kunnat genomföras som en kombinerad ny- och "fond"emission. Särskilt bör uppmärksammas att den norska aktiebolagslagen i nu avsedda del till ordalydelsen överensstämmer med den svenska aktiebolagslagen.

Slutligen har i promemorian undersökts vilka justeringar av aktiebolagslagen som skulle behövas för att den möjlighet som idag ges att nyemittera aktier vid börsnotering invid eller under pari, nämligen nyemission föregången av nedsättning av aktiekapitalet, under vissa omständigheter skulle kunna utgöra ett praktiskt alternativ till underkursemission. Sålunda föreslås i promemorian att nedsättning av aktiekapitalet i aktiemarknadsbolag skall tillåtas ske genom en central registreringsåtgärd utan infordrande av aktiebreven för nedstämpling eller utbyte. Vidare föreslås att gällande bestämmelse om rättens prövning vid vinstutdelning under tre år efter nedsättning av aktiekapitalet slopas, om nedsättning sker utan att förlustsituation föreligger enligt bolagets balansräkning och nedsättningsbeloppet överförs till reservfond.

Med beaktande av vad som visas i promemorian har organisationerna tillika sökt göra en praktisk bedömning av frågeställningen. Organisationerna har därvid funnit att en möjlighet att använda den ovan redovisade metoden som förekommer i Norge och Finland, med kombinerad ny- och fondemission sannolikt skulle lösa nu behandlade problem för de flesta företag som idag har sina aktier noterade under eller invid pari. Sålunda torde fondemissionsdelen i de flesta fall kunna tas från reservfonden (ev. förstärkt med tidigare skuldregleringsfond) eller åstadkommas genom uppskrivningar av anläggningstillgångar. För metoden talar vidare att den är enkel och att den är konform med rådande föreställningar och praxis beträffande aktiekapitalet och dess redovisning. Denna möjlighet bör kunna ges företagen på grundval av den förebragta utredningen och organisationernas gemensamma bedömning. Vi anser att på sikt en mera generellt tillämpbar lösning måste sökas som även gör det möjligt för företag som ej har kapital eller uppskrivningsmöjligheter att göra underkursemissioner.

Organisationerna får mot bakgrund av vad nu sagts och vad som visas i promemorian hemställa att en förutsättningslös prövning av frågan i hela dess vidd görs inom departementet. För det fall departementet ej finner sig kunna tillstyrka en lösning där underkursemission med kvarstående underkursdifferens tillåts hemställes att den i Norge och Finland använda metoden, underkursemission med omedelbar utfyllnad av underkursdifferensen från eget kapital, i allt fall snarast medges.

Som ytterligare åtgärder, och utan att utgöra ett alternativ till det hittills sagda, hemställes vidare att ovanberörda lagändringar angående nedstämpling och utbyte av aktier vid nedsättning av aktiekapitalet och rättens prövning av vinstutdelning efter sådan nedsättning genomförs.

PM angående nyemission av aktier till underkurs m. m.

1 Frågeställningen

I aktiebolagslagen (ABL) (1975: 1385) 2 kap. 2 § stadgas att betalning för aktier vid bildande av aktiebolag ej får understiga det belopp på vilket aktien skall lyda (nominella beloppet). Enligt 4 kap. 1 § 3 st. gäller samma sak vid nyemission av aktier. Av motiven (prop. 1975: 103 sid. 222 ff) framgår att med "betalning" avses att bolaget skall "tillföras" hela det nominella beloppet jämte eventuell överkurs. Förbudet mot underkursemission omfattar således även det fall där bolaget av egna medel, fria eller bundna, till aktiekapitalet överför medel motsvarande skillnaden mellan teckningskurs och det nominella beloppet.

För bolag vars aktier är noterade på fondbörsen eller lista utgiven av Svenska Fondhandlareföreningen innebär detta förbud att bolagen i situationer där deras aktier noteras under eller invid pari i praktiken inte kan verkställa nyemission av aktier. För att en nyemission skall vara attraktiv för aktiemarknaden fordras nämligen att emissionskursen inte överstiger börskursen. Annars skulle det vara billigare att köpa gamla aktier i bolaget. För att säkerställa att emissionskursen under hela emissionstiden understiger börskursen, med dess normala fluktuationer, brukar emitteringskursen sättas väsentligt under börskursen vid emissionens början. Således blir i praktiken även bolag vars aktier noteras till eller strax över pari förhindrade att genomföra nyemission.[1]

Den enda möjlighet som med gällande lagstiftning finns för att komma ur detta dödläge är att bolagen enligt 6 kap. 1 § 3 st. 3 p. ABL först nedsätter sitt aktiekapital så att det i redovisningen anpassas till börsens värdering av aktierna, och därefter genomför en nyemission. Denna lösning har emellertid av näringslivet ansetts vara förenad med alltför stora problem av praktisk och psykologisk art.

2 Frågans tidigare behandling

I remissyttrande 1971-12-22 över aktiebolagsutredningens förslag till ny aktiebolagslag (SOU 1971: 15) anförde bl. a. Sveriges Industriförbund och Svenska Bankföreningen (nedan kallade organisationerna) att en utredning om förutsättningarna att infoga en bestämmelse i aktiebolagslagen som medgav nyemission till underkurs, vore värdefull. Organisationerna ingav därefter 1972-03-28 en promemoria (*bilaga 1*)[2] i ämnet till justitiedepartementet och hemställde att den nya aktiebolagslagen skulle utformas så att nyemission till underkurs blev tillåten, om skillnaden mellan emissionskursen och det nominella beloppet utfylldes genom överföring till aktiekapitalet av motsvarande belopp från fritt eget kapital, eller i den mån så ej kunde ske, från reservfond. Organisationerna föreslog att en sådan överföring

[1] Ett undantag är dock riktade emissioner, som vanligen genomförs till börskurs.
[2] Bilagan utesluten här.

skulle ske inom två år från emissionstillfället. Vidare menade organisationerna att man, om man ville markera att möjligheten till nyemission till underkurs endast skulle stå till buds för företag vars aktier noterades invid eller något under pari, kunde sätta en procentuell gräns för underkursen, t. ex. 20 %.

I propositionen 1975: 103 om ny aktiebolagslag avvisade dock föredraganden organisationernas önskemål, bl. a. med motiveringen att behovet av underkursemissioner syntes ringa och att den möjlighet som fanns att komma runt problemet genom nedsättning av aktiekapitalet, var ett bättre alternativ. Vid riksdagens utskottsbehandling av propositionen aktualiserade organisationerna åter frågan i en skrivelse till lagutskottet 1975-10-24. Vidare väcktes då en motion (1975: 2167), som stödde organisationernas önskemål. Utskottet (LU 1975/76: 4) avslog dock motionen med godtagande av de skäl föredraganden anfört i propositionen. Därjämte pekade utskottet bl. a. på de nya finansieringsformerna konvertibla skuldebrev m. m. som ställts till näringslivets förfogande genom särskild lagstiftning 1973. Två av utskottets ledamöter reserverade sig till förmån för motionen. Riksdagen biföll majoritetens mening.

Mot bakgrund av den under 1976 och 1977 inträffade starka nedgången av börsbolagens börskurser, varigenom ett flertal av landets största företag fått sina aktier noterade under pari, ingav Industriförbundet och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR 1977-09-05 en ny skrivelse i ämnet till justitiedepartementet och hemställde att möjligheter till underkursemissioner tillskapades. I propositionen 1977/78: 41 med diverse ändringar i den nya aktiebolagslagen m. m. uttalade departementschefen då att frågan fick prövas i annat sammanhang. Inför utskottsbehandlingen av propositionen väcktes på nytt en motion (1977/78: 178) till stöd för näringslivets hemställan. Vid muntlig redovisning inför lagutskottet 1977-12-06 presenterade Industriförbundet en förteckning som bl. a. utvisade att under tiden 1 januari–2 december 1977 aktiekurserna för sammanlagt 24 börsbolag noterats under pari. Utskottet (LU 1977/78: 8) avstyrkte dock åter önskemålen om möjligheter till underkursemissioner med hänvisning till vad utskottet anfört 1975 och erinrade om att departementschefen med anledning av näringslivets förnyade hemställan uttalat att frågan fick prövas i annat sammanhang. Två utskottsledamöter reservade sig till förmån för motionen. Riksdagen biföll majoritetens mening.

3 Argument som framförts mot underkursemissioner

De huvudsakliga argument som från justitiedepartementet och riksdagens lagutskott framförts mot tillskapandet av en möjlighet att göra emission av aktier till underkurs redovisas i *bilaga 2*[1]. Det anförda synes kunna sammanfattas enligt följande.

Det praktiska behovet av underkursemission är litet eftersom det endast kan bli aktuellt i sällsynta fall. Nya finansieringsformer som kan tillgodose företagens konsolideringsbehov, såsom konvertibla skuldebrev m. m., har tillkommit genom särskild lagstiftning 1973 och den nya aktiebolagslagen. Underkursemissioner riskerar att äventyra aktiekapitalets och det övriga bundna egna kapitalets funktion av skydd för bolagens borgenärer, anställda och aktieägare. Det är alldeles i sin ordning att bolag som efter förluster

[1] Bilagan utesluten här.

saknar täckning för aktiekapitalet ej får göra nyemission till underkurs. Sådana bolag bör rekonstrueras, bl. a. genom nedsättning av aktiekapitalet. Även bolag vars aktier enligt justerad balansräkning har ett matematiskt värde som täcker aktiekapitalet bör, om de börsnoteras under pari, anses sakna täckning för aktiekapitalet, eftersom börskursen är en bättre mätare på bolagets ställning. Underkursemission bör därför vara förbjuden även i det fallet. Det finns vidare risk för att börsen reagerar negativt på en underkursemission med ytterligare kursfall på företagets aktier som följd.

4 Kommentarer till framförda argument mot underkursemissioner

4:A Behovet av möjligheter till underkursemission

4:A:1 Börskursernas utveckling under 1977–1978

Då organisationerna i början av 70-talet först aktualiserade frågan om underkursemissioner förekom börsnoteringar under pari endast i undantagsfall. De senaste åren har detta förhållande i grund ändrats. Som tidigare nämnts noterades under 1 januari–2 december 1977 aktiekurserna för sammanlagt 24 börsbolag under pari (se *bilaga 3*)[1]. Bland börsföretag med värdemässigt mest omsatta aktier hade aktiekurserna för 7 bolag, bl. a. SKF och Volvo, understigit det nominella beloppet. Beträffande 10 börsföretag hade aktiekursen gått ned till hälften eller mindre av aktiernas nominella belopp. Sedan dess har förbättringar inträtt. Dock noterades i början på april 1978 (4.4) 11 börsföretag under och 3 till eller strax över pari. På fondhandlarlistan noterades vid samma tidpunkt 6 bolag under och 3 bolag strax över pari (se *bilaga 4*)[1]. I början på juli 1978 (6.7) noterades 16 börsbolag under och 1 till pari. Vid samma tidpunkt noterades 7 bolag under pari på fondhandlarlistan (se *bilaga 5*)[1]. Mot slutet av november 1978 (20.11) noterades 15 börsbolag under och 1 till pari. På fondhandlarlistan noterades då 8 bolag under och 1 strax över pari (se *bilaga 6*)[1]. De redovisade siffrorna visar att den tidigare såsom mindre sannolik ansedda situationen med ett flertal aktiemarknadsbolag noterade under pari en längre tidsperiod, under 1977 och 1978 blivit en realitet.

4:A:2 Behovet av nytt riskvilligt kapital

Behovet av en förstärkning av det riskvilliga kapitalet i svenska företag är väl dokumenterat. Det är uppenbart att detta icke kan ske genom enbart en ökad lönsamhet i företagen. Företagsskatteberedningen uttalade sålunda nyligen i sitt betänkande SOU 1977:86 sid. 440 att "vissa beräkningar tyder på att svenska företag de närmaste åren behöver ett tillskott av riskvilligt kapital med omkring 2 miljarder kr per år. Tillskottet behövs för att få till stånd den exportökning som är nödvändig för att återställa balansen i vår utrikeshandel." Beredningen föreslog därefter, med yttersta syfte att stimulera kapitalökningar via nyemission, bl. a. en utvidgning av det s. k. Annell-avdraget, dvs. den skattemässiga avdragsrätten för företagen av belopp som utdelas på nyemitterade aktier. Även kapitalmarknadsutredningen har på senare tid i sitt betänkande SOU 1978: 1 sid. 82 ff pekat på kapitalbehovet samt föreslagit ökad kapacitet för utbud av riskkapital från de institutionella placerarna, försäkringsbolagen och AP-fonden, och

[1] Bilagan utesluten här.

berört förutsättningarna för ett ökat utbud från hushållen. Mot bakgrund av samma uppfattning skall vidare ses de nyligen införda åtgärderna för att genom skattelättnader stimulera sparande i aktiefonder.

4:A:3 Alternativ till underkursemission

4:A: 3: 1 Andra finansieringsformer

Som alternativ till underkursemission har pekats på att företagen för sin konsolidering skulle kunna utnyttja de nya finansieringsformerna konvertibla skuldebrev, skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning, konvertibla aktier och lån mot vinstandelsbevis.

Först bör härvid uppmärksammas, att de angivna finansieringsformerna – med undantag för konvertibla aktier – inte är medel att på kort sikt ge företagen eget bundet kapital och förstärka soliditeten. Vinstandelslån medför över huvud taget ingen ökning av det bundna egna kapitalet. Skuldebrev föranleder räntebetalningar och eventuellt amorteringar samt påverkar negativt företagens soliditet. Dessa finansieringsformer kan således aldrig ersätta nyemission av aktier, utan endast utgöra ett komplement vid företagens kapitalanskaffning. Vad beträffar konvertibla aktier skulle närmast konvertibla preferensaktier kunna övervägas i nu avsedda situationer. Sannolikt skulle dock sådana aktiebrev behöva göras så förmånliga att de skulle bli en alltför dyr finansieringsform för att vara attraktiv för företagen. Inga sådana aktier har emitterats.

4:A: 3: 2 Nedsättning av aktiekapitalet åtföljt av nyemission av aktier

Angående metoden att vid börsnotering under pari nedsätta aktiekapitalet så att det anpassas till börskursvärdering av aktierna och därefter nyemittera aktier till det nya nominella beloppet eller däröver anförde organisationerna i promemorian 1972:

"Detta stöter emellertid på mycket stora praktiska svårigheter i ett börsregistrerat bolag med aktierna spridda på ett stort antal händer, eftersom alla aktiebrev måste infordras för påteckning med det nya nominella värdet. Härtill kommer att en sådan nedsättning för aktieägaren i gemen måste framstå såsom svårbegriplig och föranleda honom att tro att man tar ifrån honom något, med påföljd att aktierna inte är mera värda än det nya nominella beloppet. Dessa praktiska och psykologiska hinder måste betraktas såsom så allvarliga, att man inte kan räkna med att ett börsregistrerat bolag av större format skall kunna bereda väg för en nyemission genom att genomföra en dylik nedsättning av aktiekapitalet."

Sedan detta sades har den nya omständigheten tillkommit att inom kort alla börsbolag kommer att vara anslutna till VPC. Antalet aktiebrev har härigenom radikalt minskats och aktiehanteringen förenklats. Ett infordrande till VPC av alla aktiebreven för nedstämpling eller utbyte synes sålunda nu något mindre avskräckande än vid tillämpning av äldre aktiesystem. Likväl rör det sig i stora börsbolag om avsevärda kvantiteter aktiebrev och ett infordrande med nedstämpling skulle medföra stora kostnader.

Vid nedsättning av aktiekapitalet tillkommer dessutom den vinstutdelningsbegränsning lagen uppställer (6 kap. 5 § ABL) under tre år efter aktiekapitalnedsättningen, såvida icke aktiekapitalet ökats med minst nedsättningsbeloppet. Sålunda fordras under dessa tre år att rätten ger tillstånd till utdelning. Alla kända borgenärer måste härvid uppges, kända och okända borgenärer kallas genom rättens försorg och ges möjlighet att om

de så önskar få betalt eller betryggande säkerhet för sina fordringar innan rätten kan ge sitt tillstånd. I stora börsbolag blir detta ett omfattande ärende.

De praktiska problemen med en nedsättning av aktiekapitalet i bolag med spritt ägande är sålunda alltjämt mycket stora. Vid en nyemission i samband med nedsättningsbeslutet kan vidare den osäkerhet angående vinstutdelningsmöjligheterna som rättens prövning innebär få en så starkt återhållande verkan vid aktieteckningen att emissionen misslyckas.

4:A:4 Slutsatser

Ovan har konstaterats, att ett flertal aktiemarknadsbolag under lång tid varit börsnoterade under pari. Samtidigt är industrins starka behov av nytt riskvilligt kapital väl dokumenterat. De aktuella företagen saknar möjlighet att genomföra en nyemission till en kurs motsvarande pari eller däröver och alternativa finansieringsformer eller andra praktiskt genomförbara lösningar står enligt vad som visats ej till buds för anskaffning av eget bundet riskkapital. Behovet av åtgärder nu för att bryta detta dödläge framstår som uppenbart. Varje åtgärd i detta syfte är angelägen. Den åtgärd som därvid ligger närmast till hands inom ramen för aktiebolagslagens system med nominella belopp på aktier är att tillåta underkursemission, såvida allvarliga olägenheter därmed ej kan konstateras. Det framförda motargumentet att behovet av möjligheter till underkursemission är ringa eftersom det endast kan bli aktuellt i ett fåtal fall har härvid ingen tyngd, emedan *dels* utnyttjandegraden är omöjlig att ange i förväg *dels* behovet sannolikt ökat genom att så många företag nu noterats under pari så länge *och dels* möjligheten att genomföra underkursemission, om allvarliga olägenheter därmed ej kan konstateras, i sig kan anses behövlig även om endast ett aktiemarknadsbolag någon gång – med beaktande av vad detta kan innebära för bolagets anställda m. fl. – kan få sina kapitalanskaffningsproblem lösta på det sättet.

Härjämte kan finnas anledning se över reglerna om nedsättning av aktiekapitalet, så att åtminstone de praktiska olägenheterna därmed kan minskas för bolag med spritt ägande. I den följande framställningen skall därför med utgångspunkt från de övriga argument som anförts mot underkursemission, dess reella innebörd analyseras. Härefter skall erforderliga lagstiftningsåtgärder beträffande underkursemission och nedsättning av aktiekapitalet diskuteras.

4: B Skyddet för bolagets borgenärer, aktieägare och anställda

4:B:1 Systemet med nominellt belopp

Som en allmän bakgrund finns här anledning att först beröra aktiebolagslagens system med nominellt belopp på aktier.

I aktiebolagslagen 1 kap. 1 § 2 st krävs att aktie skall åsättas nominellt belopp. Aktiebolagsutredningen (SOU 1971: 15) sade härom, sid. 120:

"I vissa länder (USA, Kanada, Belgien, Japan) förekommer aktier utan något nominellt värde (no par value shares). Sådana aktier framträder såsom andelar i bolaget, var och en motsvarande viss bråkdel av bolagets förmögenhet. Det brukar framhållas att det hos allmänheten lätt framkallas missförstånd genom att aktierna åsätts ett visst nominellt värde som kan avvika i mycket hög grad från deras verkliga värde. Även om det nominella värdet på antytt sätt kan vålla missförstånd anser utredningen att risken i sådant avseende numera, när aktiebolaget är en så allmänt använd före-

tagsform och allmänhetens kunskaper i ekonomiska förhållanden har ökat, ej är så stor att den gör en övergång till systemet med aktier utan nominellt värde påkallad. En sådan övergång skulle bryta det hävdvunna systemet med den fasta relationen mellan aktiernas nominella värde och aktiekapitalet med dess uppgift att begränsa bolagets möjligheter att utdela vinst m. m. samt nödvändiggöra nya, ganska komplicerade regler för att ersätta det nominella värdets nuvarande funktion att bestämma vad som minst måste betalas för tecknad aktie."

Som framgår av utredningens uttalande är alltså förekomsten av ett nominellt belopp på aktier i sig ägnat att framkalla missförstånd om aktiers värde. Detta förhållande bör sannolikt inte underskattas. Systemet med nominellt belopp är en i vårt land hävdvunnen lagteknisk metod som kan vara praktisk därför att vissa regler enkelt kan byggas upp kring begreppet, såsom vinstutdelningsbegränsningar och likvidationsplikt. Ingen grundläggande associationsrättslig princip hindrar emellertid att man övergår till det mera verklighetsanpassade systemet med andelar utan nominellt värde. Problemen med underkursemission skulle därvid försvinna. Lagtekniskt skulle andra lösningar på ovannämnda spärregler få sökas. Som utredningen framhållit finns det systemet i vissa länder. I USA talar man t. ex. om "paid in capital" vilket dessutom har den fördelen att man i räkenskaperna omedelbart kan se aktieägarnas tillskott utan att behöva reducera aktiekapitalet med vad som överförts vid fondemissioner. En jämförelse kan här göras med svenska aktiefonder. Andelsägarnas kapital redovisas där på samma sätt som aktiekapital i aktiebolag men helt utan koppling till något nominellt värde. Såvitt bekant fungerar detta system utan störningar. I den följande framställningen utgås emellertid ifrån att lagstiftaren för närvarande, innan en mer genomgripande revision görs av aktiebolagsstiftningen, inte är beredd att överge systemet med nominellt belopp.

Principen med nominellt belopp och de därtill knutna rättsverkningarna kan med den nya aktiebolagslagens tillkomst sägas ha i viss mån luckrats upp. Genom att ett lägsta nominellt belopp ej längre föreskrivs kan aktiebolag bildas, vars aktier har ett mycket lågt nominellt belopp men som emitteras till kraftig överkurs. Dessa bolag får ett bundet eget kapital som i sig är stort, men som endast till liten del består av aktiekapital och till övervägande delen består av reservfond. Ett sådant bolag har genom denna bokföringsåtgärd helt andra möjligheter än ett motsvarande bolag med stort aktiekapital och liten reservfond att undvika börsnotering under pari, likvidationsplikt etc.

Den av hänsyn till borgenärerna uppställda spärr som skyldigheten enligt 13 kap. 2 § ABL att träda i likvidation innebär då bolaget förbrukat mer än 2/3 av aktiekapitalet kan vidare sägas vara ineffektiv. Lagstiftaren har nämligen uttryckligen i 6 kap. 1 § ABL medgivit, att likvidationstvånget kan undgås genom nedsättning av aktiekapitalet för bortskaffande av förluster i redovisningen utan hörande av borgenärerna och utan krav på att aktiekapitalet genom efterföljande nyemission bringas upp till sitt gamla belopp. (Jfr Rodhe: Aktiebolagsrätt, 8:e uppl., sid. 82 f.) Låt vara att vinstutdelningsmöjligheterna som nämnts ovan under tre år härefter blir beroende av rättens tillstånd.

4:B:2 Den föreslagna modellen för underkursemission

För det fall att de farhågor som uttalats angående borgenärers och aktieägares m. fl. skydd vid underkursemission utgått ifrån att bolaget om

underkursemission tillåtes skulle komma att visa ett större eget bundet kapital än det i verkligheten har, eller att vinstutdelning skulle kunna ske när det egentligen borde vara förbjudet enligt de grundtankar som uppbär aktiebolagslagens regler om vinstutdelningsbegränsningar m. m. måste från början följande slås fast. Organisationernas önskemål om underkursemissioner har icke avsett att sådana emissioner skulle kunna göras vid nybildning av bolag, utan har tagit sikte på nyemittering från existerande aktiemarknadsbolag, dvs. bolag vars aktier noteras på fondbörsen eller lista utgiven av Svenska Fondhandlareföreningen. Den föreslagna modellen utgår ifrån att det egna bundna kapitalet redovisas på ett rättvisande sätt. Det har sålunda förutsatts att en negativ post, motsvarande skillnaden mellan emissionskursen och det nominella beloppet skall redovisas i anslutning till det nominella aktiekapitalet. Bolagets verkliga aktiekapital skulle därvid klart anges som det nominella aktiekapitalet med avdrag för den negativa posten, i det följande benämnd "underkursdifferens".

4: B: 3 Jämförelse mellan borgenärers, aktieägares och anställdas situation vid underkursemission resp. vid nedsättning av aktiekapitalet åtföljt av nyemission

En undersökning av borgenärers, aktieägares och anställdas situation vid underkursemission resp. vid nedsättning av aktiekapitalet med åtföljande nyemission bör göras med utgångspunkt från dels det fall att bolagets aktier enligt en justerad balansräkning har ett matematiskt värde som täcker det nominella aktiekapitalet, dels det fall att bolaget efter förluster saknar sådan täckning.

4: B: 3: 1 Bolag med börskurs under pari med täckning för aktiekapitalet

Av följande starkt förenklade exempel åskådliggörs vad som redovisningsmässigt sker i rubricerade fall vid underkursemission.

Bolagets aktier har börskursen 65 kr. mot nominellt 100 kr. Bolaget har 1 000 aktier och utvisar ett positivt resultat.

Tillgångar		*Eget kapital*		
	130 000	Aktiekapital	100 000	
		Reservfond	20 000	
		Årets resultat	10 000	130 000

Underkursemission till 55 kr., 500 aktier

Tillgångar			*Eget kapital*		
Sedan tidigare	130 000		Aktiekapital		
Genom nyem.	27 500	157 500	Tidigare kap. nom.	100 000	
			Nyem. nom.	50 000	
			Summa nom.	150 000	
			Underkurs-differens	−22 500	127 500
			Reservfond	20 000	20 000
			Disp. vinstmedel	10 000	10 000
			(1 000 bör avsättas till reservfond)		157 500

Om bolaget i stället valt att först nedsätta aktiekapitalet och därefter vidtaga nyemission hade följande bild erhållits.

Nedsättning av nominella beloppet till 50 kr. + nyem. 500 aktier till kurs 55 kr.

Tillgångar			*Eget kapital*		
Sedan tidigare	130 000		Aktiekapital		
Genom nyem.	27 500	157 500	Nedsatt kap.	50 000	
			Nyem. kapital	25 000	75 000
			Reservfond		
			Sedan tidigare	20 000	
			Nedsatt aktiekap.	50 000	
			Överkurs vid nyem.	2 500	72 500
			Disp. vinstmedel		10 000
					157 500

Av exemplet kan följande konstateras:

a) Det egna bundna kapitalet binds hårdare i bolaget vid underkursemission, eftersom hela det inbetalda beloppet tillförs aktiekapitalet. Vid nedsättningsfallet överförs överkursen samt hela det belopp varmed aktiekapitalet nedsätts till reservfonden. Spärreglerna om likvidation inträder härigenom vid förlustsituation tidigare vid underkursemission än i nedsättningsfallet.

b) Vid underkursemission kan det tillgängliga utrymmet för vinstutdelning komma att minskas beroende på om avsättningar till reservfonden måste göras med hänsyn till det större aktiekapitalet.

c) Vinstutdelning till aktieägarna kan ske i underkursemissionsfallet, medan det i nedsättningsfallet är underkastat rättens prövning då aktiekapitalet ej höjts till tidigare belopp. Om så skett kan i båda fallen vinst utdelas i normal omfattning.

Från *borgenärernas* synpunkt talar vad som konstaterats under a) och b) för underkursemission. Beträffande vad som konstaterats under c) bör märkas att företaget redovisar ett positivt resultat. Vinstutdelning är sålunda enligt aktiebolagslagens regelsystem normal i detta fall, såvida det beroende på omständigheterna i det enskilda fallet inte kan sägas att en vinstutdelning skulle strida mot generalklausulen i 12 kap. 2 § 2 st ABL om vinstutdelning i strid med god affärssed. Den rättens prövning av vinstutdelning som kan bli aktuell i nedsättningsfallet är givetvis till fördel för borgenärerna, men kan sägas vara en i aktiebolagslagen icke direkt avsedd konsekvens, eftersom nedsättningen av aktiekapitalet inte föranletts av något behov av förlusttäckning och man ej heller genom nedsättningen avsett tillskapa en tidigare ej tillgänglig vinstutdelningsmöjlighet (jfr prop. 1975: 103 sid. 214 f).

Aktieägarna har närmast intresse av att bolaget är väl konsoliderat och att det kan ge en jämn och god utdelning. Enligt vad som konstaterats under a–c torde ej kunna sägas att nedsättningsalternativet på ett bättre sätt tillgodoser deras intressen, eller att underkursemission äventyrar deras situation. Snarast talar vinstutdelningsbegränsningarna i nedsättningsfallet för underkursemission.

Från de *anställdas* synpunkt torde ej kunna hävdas att underkursemission utgör ett sämre alternativ än nedsättningsfallet.

4: B: 3: 2 Bolag med börskurs under pari utan full täckning för aktiekapitalet

Först bör i rubricerade situation konstateras, att även om ett bolag haft förluster som ej täcks av dess reserver ingenting i och för sig hindrar att förluster under en serie förlustår balanseras vidare år från år som en negativ post under eget kapital på passivsidan. Detta kan således fortgå till dess den negativa posten blir så stor att saldot mellan bolagets aktiekapital jämte bundna reserver och den negativa posten nedgått ända till 1/3 av aktiekapitalet, varvid likvidationsplikt inträder. Om bolaget dessförinnan börjar visa vinst kan den negativa posten elimineras successivt.

I följande starkt förenklade exempel visas vad som redovisningsmässigt sker vid en underkursemission i nu behandlade situation.

Bolaget visar förlust och har ej full täckning på tillgångssidan för aktiekapitalet. Börskursen är 65 kr mot 100 nom.

År 1

Tillgångar			*Eget kapital*		
Sedan tidigare	120 000		Aktiekapital	100 000	
Minskning	−50 000	70 000	Reservfond	20 000	
			Förlust	−50 000	70 000

Underkursemission till 55 kr., 500 aktier

Tillgångar			*Eget kapital*		
Sedan tidigare	70 000		Aktiekapital		
Genom nyem.	27 500	97 500	Tidigare kap. nom.	100 000	
			Nyem. nom.	50 000	
			Summa nom.	150 000	
			Underkurs-differens	−22 500	127 500
			Balanserad förlust (efter nedskrivn. av reservfond)	−30 000	−30 000
					97 500

År 2

Bolaget har detta år ett överskott på 20 000 kr.

Tillgångar			*Eget kapital*		
Sedan tidigare	97 500		Aktiekapital		
Ökning	20 000	117 500	Aktiekap nom.	150 000	
			Underkurs-differens	−22 500	127 500
			Bal. förlust	−30 000	
			Årsresultat	20 000	−10 000
					117 500

Om bolaget i stället valt att nedsätta aktiekapitalet och därefter genomföra en nyemission skulle följande ske.

Nedsättning av nominella beloppet till 50 kr.+nyem. 500 aktier till kurs 55 kr.

Tillgångar			*Eget kapital*		
Sedan tidigare	70 000		Aktiekapital		
Genom nyem.	27 500	97 500	Nedsatt kap.	50 000	
			Nyem. kapital	25 000	75 000
			Reservfond		
			Från aktiekap. efter förlust-täckning	20 000	
			Överkurs vid nyem.	2 500	22 500
					97 500

År 2

Bolaget ger detta år ett överskott på 20 000 kr.

Nedsättningsfallet

Tillgångar			*Eget kapital*		
Sedan tidigare	97 500		Aktiekapital	75 000	
Ökning	20 000	117 500	Reservfond	22 500	
			Årsresultat	20 000	117 500

Av exemlet framgår beträffande ett bolag som saknar full täckning för aktiekapitalet följande:

a) Nedsättning av aktiekapitalet som är tvungen för att nå anpassning till börskursen men som är större än som behövs för förlusttäckning innebär en överföring av mellanskillnaden från aktiekapital till reservfond. Vid underkursemission sker ej sådan överföring.

b) Vid underkursemission kvarstår hela förlusten i redovisningen och måste täckas av nya vinstmedel innan utdelning till aktieägare kan komma ifråga. Detta skall jämföras med att i nedsättningsfallet nya vinstmedel omedelbart kan utdelas med eller utan rättens tillstånd beroende på om kapitalökning skett till ursprungligt aktiekapital eller ej. Vid underkursemissionsfallet måste även obligatoriska avsättningar till reservfond beaktas. I nedsättningsfallet blir den frågan som följd av vad som konstaterats under a) beroende på om aktiekapitalet nedsätts mer än den bokföringsmässiga förlusten samt förekomsten av eventuell överkurs på de nyemitterade aktierna.

c) I en fortsatt förlustsituation inträder spärreglerna om likvidation tidigare vid underkursemission än i nedsättningsfallet.

Från *borgenärernas* synpunkt synes enligt vad som konstateras under a–c även i det fall bolaget saknar täckning för aktiekapitalet, underkursemission vara att föredra framför nedsättning av aktiekapitalet med efterföljande nyemission.

Ur *aktieägarnas* synvinkel däremot synes enligt vad som konstateras under framför allt b) nedsättningsfallet vara att föredra eftersom det ökar bolagets möjligheter till vinstutdelning. Bortsett från vinstutdelningsbegränsningen kan underkursemission dock inte sägas missgynna aktieägarna.

Utgående från de *anställdas* intressen torde ej kunna hävdas att underkursemission utgör ett sämre alternativ än nedsättningsfallet.

4:B:4 Slutsatser

Systemet med nominellt belopp är en bland andra lagtekniska metoder för att bygga upp regler avsedda att förhindra att det egna bundna kapital varmed borgenärer m. fl. haft anledning räkna i ett bolag minskas, utan att dessa bereds tillfälle att i tid ingripa och skaffa sig annan säkerhet eller betalning. En övergång till annat system skulle kunna eliminera problemen med underkursemissioner. ABL:s nuvarande konstruktion utgår ifrån att aktier betalas med minst det nominella beloppet. Av avgörande betydelse för borgenärers m. fl. skydd enligt ABL är emellertid i och för sig icke detta förhållande utan snarare att det egna bundna kapitalet i bolagets redovisning anges på ett korrekt sätt, dess storlek och att så stor del därav som möjligt hänför sig till aktiekapitalet. Den av organisationerna föreslagna modellen för underkursemissioner tillgodoser kravet på korrekt redovisning av det egna bundna kapitalet. Underkursemissioner förstärker alltid aktiekapitalet med hela det inbetalda beloppet. Man riskerar därvid ej en snedvridning av bolagets egna bundna kapital genom att aktiekapital onödigtvis överförs till reservfonden, vilket kan ske vid nyemission föregången av nedsättning av aktiekapitalet för anpassning till börskursen på bolagets aktier. Vid underkursemission tillskapas inte i något fall vinstutdelningsmöjligheter som enligt grunderna för aktiebolagslagens regler om vinstutdelningsbegränsningar ej borde förekomma. Om bolaget enligt sin balansräkning saknar täckning för aktiekapitalet innebär underkursemission i förhållande till nyemission föregången av nedsättning av aktiekapitalet en hårdare vinstutdelningsbegränsning, eftersom hinder mot vinstutdelning i det förra fallet kvarstår efter emissionen men i det senare fallet kan undanröjas i redovisningen.

Av det sagda följer att *borgenärernas* säkerhetsintresse inte äventyras vid underkursemission, vare sig bolaget har eller saknar täckning för aktiekapitalet. Underkursemission synes tvärtom för deras del närmast vara att föredra. *Aktieägarna* kan endast i det fall bolaget saknar täckning för aktiekapitalet sägas få en sämre ställning efter underkursemission än efter nyemission föregången av nedsättning av aktiekapitalet, eftersom hinder mot vinstutdelning, som nämnts, kvarstår i det förra fallet men kan undanröjas i det senare. Härvid bör dock beaktas, att det är aktieägarna själva som har att besluta om de vill genomföra en underkursemission eller ej. Omsorgen om aktieägarnas intresse av vinstutdelning kan sålunda ej motivera ett förbud mot underkursemissioner. Vad angår de *anställda* slutligen synes ej heller deras ställning kunna sägas påverkas negativt vid en underkursemission.

4:C Särskilda skäl mot underkursemission då bolaget saknar täckning för aktiekapitalet?

Utgångspunkten för föredragandens motstånd mot underkursemissioner, nämligen att bolag som saknar täckning för det egna kapitalet skall rekonstrueras bl. a. genom nedsättning av aktiekapitalet i stället för att genomföra en underkursemission framstår med ledning av det hittills sagda som svår att motivera. Om således ett bolag i denna situation kan uppleta aktietecknare som trots att vinstutdelningsmöjligheter enligt vad som visats ovan inte omedelbart gives är beredda att ge bolaget ett kapitaltillskott via underkursemission synes lagstiftaren inte ha någon anledning ingripa mot detta. Ovan har vidare visats att några andra speciella olägenheter för

bolagets intressenter ej kan återfinnas i denna situation i förhållande till det läget att bolaget har täckning för aktiekapitalet. Andra rekonstruktionsåtgärder än bokföringsmässig eliminering av förluster kan ju ske oavsett i vilken form det nya riskkapitalet tillförts bolaget.

4: D Börskursen som mätare på bolagens finansiella ställning

Föredraganden har som nämnts i anslutning till sin framförda uppfattning att bolag som saknar täckning för aktiekapitalet inte bör få göra underkursemission hävdat att börskursen är en bättre mätare på ett bolags ställning än aktiers matematiska värde enligt en justerad balansräkning. Så snart ett bolags aktier noteras under pari synes föredraganden sålunda mena att bolaget skall anses sakna täckning för aktiekapitalet. Även i fall då aktiekapitalet trots börsnotering under pari är täckt i balansräkningen skulle underkursemission därmed bli otänkbar.

Som framgår synes föredragandens hela resonemang bygga på tesen att underkursemission ej kan tänkas i fall då bolaget saknar täckning för aktiekapitalet. Som visats under avsnitt 4:C torde bärande motiv för denna utgångspunkt dock saknas. Om föredragandens uppfattning i den frågan därför överges, är såvitt kan bedömas resonemang om börskursen som mätare på bolagets ställning utan intresse i nu aktuella diskussioner om underkursemission.

Om uppfattningen åter ej vill överges, bör följande beaktas. Aktiebolagslagens regler till skydd för borgenärer och andra intressenter i bolaget bygger på de värderingsprinciper som finns nedlagda i aktiebolagslagen, bokföringslagen och i viss mån skattelagstiftningen. Börskursen lever i förhållande till dessa skyddsregler helt sitt eget liv, och det är i och för sig inte märkvärdigare att aktierna på börsen värderas över pari än under eller till pari. Det kan visserligen vitsordas, att börskursen inrymmer bedömningar av framtida vinstutdelningsmöjligheter o. dyl. samt att en värdering av aktier utgående från en justerad balansräkning i sig inrymmer betydande osäkerhetsmoment. I vissa lägen torde sålunda en likvidationsbalansräkning t. ex. vara mer rättvisande. Aktiebolagslagens skyddsregler utgår emellertid inte från ett sådant synsätt. Professionella finansanalytiker arbetar vidare med ett flertal olika beräkningsmetoder varav ingen metod dock är helt baserad på börskursen, med dess understundom irrationella svängningar. Det synes härvid ologiskt och innebärande ett brott mot aktiebolagslagstiftningens principer att i övervägandena kring enbart en aktiebolagsrättslig bestämmelse om underkursemission överge det i lagstiftningen nedlagda värderingssystemet till förmån för börsens värdering.

Lagstiftningen blir härigenom vidare inkonsekvent, i det att börskursen endast i det läget att denna understiger pari skall anses ha företräde. Då detta synsätt dessutom skall tillämpas parallellt med aktiebolagslagens värderingssystem uppstår som ovan visats den för borgenärerna oförmånliga effekten att aktiekapital vid nedsättning av detsamma för anpassning till börskurs helt i onödan överförs till reservfond så snart nedsättningsbeloppet inte motsvaras av verkliga förluster i redovisningen. Vidare bör påminnas om de ovan påpekade olika förutsättningar att undvika börsnotering under pari som skillnader i den bokföringsmässiga fördelningen av det egna kapitalet mellan aktiekapital och reservfond kan ge upphov till.

Det må i sammanhanget tillåtas pekas på några orimligheter en konsekvent tillämpning i aktiebolagslagen av föredragandens uppfattning om börskursens innebörd skulle innebära. Med hänsyn till borgenärsskydd, vinstutdelningsbegränsningar m. m. borde då nämligen krävas att bolagen i

anslutning till fluktuationerna i dessa aktiers börskurs skulle skriva upp resp. skriva ned det egna kapitalet med motsvarande ändringar på tillgångssidan. Detta alltså även vid noteringar över pari.

Som bekant har i svensk och såvitt veterligt i internationell rättstradition börskurserna aldrig givits denna betydelse framför företagsekonomiska värderingsprinciper. Att utgå från börskursen innebär att man kastar om hela redovisningssystemet, så att det egna kapitalet i stället för att utgöra ett saldo styr värderingen av tillgångssidan. Då ett sådant system ej synes kunna bli aktuellt saknas anledning föra diskussionen vidare.

Det av föredraganden förda resonemanget omfattar ej heller de fall där bolag noteras till eller strax över pari. Även dessa bolag kan som utvecklats ovan ha behov av möjlighet till underkursemission. Om sådana bolag enligt sin redovisning har täckning för det egna kapitalet kan med utgångspunkt från börskurserna sålunda ej hävdas att täckning skulle saknas.

Sammanfattningsvis kan beträffande detta avsnitt konstateras.

1. Börskurserna som värdemätare på ett bolag torde i nu diskuterade sammanhang inte finnas anledning närmare beakta, annat än om man godtar ståndpunkten att underkursemission ej bör få förekomma i bolag som saknar täckning för aktiekapitalet.

2. Att endast vid börsnotering av aktier under pari anse att börskursen skall ha företräde framför aktiebolagslagens värderingssystem (och således innebära att bolaget då saknar täckning för aktiekapitalet) är ologiskt, gör lagen inkonsekvent, strider mot aktiebolagslagstiftningens principer, och kan slå ojämnt. Som argument mot underkursemissioner kan uppfattningen ej användas i situationer där ett bolags aktier börsnoteras till eller strax över pari.

4: E Börsens reaktion vid underkursemission

Föredraganden och lagutskottet har uppehållit sig vid den tänkta reaktionen på börsen vid en nyemission till underkurs. Sålunda har farhågor uttalats för att börskursen vid en underkursemission skulle komma att sjunka ytterligare eller att emissionen skulle uppfattas som en bekräftelse på att företagets ställning är dålig.

Utgående från uppfattningen att en börskurs under pari innebär att bolaget ifråga saknar täckning för det egna kapitalet kan det givetvis sägas vara mindre önskvärt att i lagstiftningen tillåta förfaranden som riskerar att ytterligare sänka kursen och därmed urholka det egna kapitalet. Svagheterna i detta sätt att uppfatta börsnoteringar har dock nyss redovisats. Börsens reaktion på en underkursemission är vidare mycket svår att uttala sig om i förväg. Om exempelvis ett bolag genom en riktad underkursemission skulle få ett livgivande kapitaltillskott kan snarare en uppgång i börskursen förväntas. Det kan vidare vara fråga om att via en underkursemission ta till vara en tillfällig stämning på börsen etc. Bedömningar av detta slag ankommer närmast på aktieägarna eller om dessa givit fullmakt därtill bolagsledningen att göra inför emissionsbeslutet. Utan att fördjupa diskussionen ytterligare synes kunna sägas att frågan om reaktioner på börsen är av sådan komplex och oförutsebar karaktär att de bör lämnas utanför det lagstiftningsärende som nu behandlas.

5 Aktieägarnas inbördes relationer

I frågan om aktieägarnas inbördes relationer anförde organisationerna i sin promemoria 1972: "Den omständigheten att emissionskursen ligger under värdet på de förutvarande aktierna ger upphov till exakt samma problem, vare sig emissionskursen ligger över eller under pari, och behovet av utjämning mellan förutvarande och nytillkommande aktieägare genom regler om företrädesrätt till teckning och överlåtelse av teckningsrätter finns i lika mån i båda fallen." Eftersom det har hävdats att underkursemissioner endast torde bli aktuella i form av riktade emissioner kan tilläggas, att de avsteg från aktieägares företrädesrätt m. m. som en riktad emission innebär heller inte blir annorlunda vid en emissionskurs under pari än vid en emissionskurs över pari.

6 Underkursemissioner i Finland och Norge

6: A Finland

I Finland gäller alltjämt 1895 års aktiebolagslag. Stadgandena om ökning av aktiekapitalet är knapphändiga (29 §). Nyemission av aktier till underkurs har ansetts kunna ske, om samtidigt till aktiekapitalet överförts belopp från bolagets egna medel motsvarande underkursdifferensen. I den nya aktiebolagslag (prop. 1977 rd nr 27) som inom kort träder ikraft synes denna möjlighet enligt samma modell som i den svenska aktiebolagslagen ha tagits bort (4 kap. 12 § jämfört med 2 kap. 11 §). I motiven ges ingen förklaring till denna ändring av rättspraxis. Sålunda sägs endast (sid. 40) "De nya aktierna får icke emitteras till underkurs. Om marknadskursen är under pari men man önskar öka aktiekapitalet i enlighet med en saneringsplan, t. ex. i syfte att kvitta skulder, kan det vara ändamålsenligt att nedsätta aktiekapitalet och samtidigt öka detsamma."

Underkursemissioner med utfyllnad av underkursdifferensen från egna medel har i Finland med tanke på fondemissionselementet benämnts "blandade emissioner". De har genomförts av såväl börsnoterade som icke börsnoterade företag. Motiven för de blandade emissionerna har såvitt uppgivits från finskt bankhåll i allmänhet inte varit en börsnotering under pari utan allmänt sett vid en mindre god börskurs ett sätt att göra emissionen så attraktiv att dess lyckliga genomförande på en kapitalsvag marknad kunnat förutses. Vid en god ställning har det ansetts vara ett sätt att ge aktieägarna fondemissionsfördel. Riktade emissioner har ej förekommit.

Av *bilaga 7*[1] framgår hur en vanlig "blandemission" genomförts med en teckningskurs om 37,50 mk mot nominellt 50 mk. Exempel finns även där teckningskursen ligger under 50 % av det nominella beloppet *(bilaga 8)*[1]. Vid sidan av detta förfarande har en annan typ av blandemission förekommit. Mot samma emissionskupong har därvid två aktier kunnat erhållas, den ena mot betalning av aktiens nominella belopp och den andra gratis *(bilaga 9)*[1]. Slutligen har blandemission kombinerats med vanlig fondemission *(bilaga 10)*[1]. Blandade emissioner har sedan 1970 enligt tillgängliga emissionsvillkor förekommit vid minst 11 tillfällen och senast våren 1978

[1] Bilagan utesluten här.

då börsbolaget Otava samtidigt i förhållandet 10:1 genomförde fondemission och i förhållandet 2:1 genomförde underkursemission till kursen 88 mk mot 110 mk nominellt.

I den diskussion som förekommit kring blandemissioner har, enligt vad som uppgivits från finskt bankhåll, som kritiska synpunkter framhållits, att blandemission är ett sätt att tvinga på nyemissioner på de förutvarande aktieägarna. Om dessa ej haft medel att delta i nyemission har de ansetts ha haft svårt att tillgodogöra sig fondemissionselementet. Särskilt torde denna kritik avse fallet då samma kupong avser både en nyemitterad aktie och en gratisaktie.

6: B Norge

I den nya norska aktiebolagslagen (Lov av 4 juni 1976 nr 59) stadgas såsom i Sveriges och i Finlands nya aktiebolagslagar att aktier vid nyemission ej må betalas med lägre belopp än aktiernas nominella belopp (§ 4–4, 1 st., 6 p., jämfört med § 2–3, 3 st.). I avsaknad av vägledande motivuttalanden har bestämmelsen i Norge emellertid i praxis inte förhindrat nyemission till underkurs då skillnaden mellan underkurs och nominellt belopp fylls ut med tillgängligt eget kapital. Två bolag noterade på fondbörsen har således nyligen genomfört sådana emissioner *(bilaga 11 och 12)*[1].

Aktierna i G. Block Watne a/s börsnoterades vid tillfället till ca 115–120 kr mot nominellt 100 kr. Bolaget ansåg såvitt är känt metoden mer praktisk än att först företa nyemission till pari och sedan fondemission. Aktierna i Norcem a/s å andra sidan var vid tillfället börsnoterade under pari, och bolaget ansåg metoden vara den mest framkomliga vägen för att i denna situation få nytt kapital.

7 Aktuella lagändringar

7: A Underkursemission

Vad gäller behövliga lagändringar för att möjliggöra nyemissioner av aktier till underkurs kan först hänvisas till organisationernas PM 1972. Det är sålunda nödvändigt, att regler uppställs om att en motpost motsvarande underkursen skall redovisas i samband med aktiekapitalet, så att detta inte framstår som större än det i verkligheten är. Som utvecklats i promemorian saknas vidare anledning uppställa vinstutdelningsbegränsningar i samband med underkursemission, eftersom kapital motsvarande underkursdifferensen aldrig tillförs bolaget, och borgenärerna således aldrig får anledning räkna därmed.

Två frågor som tas upp i promemorian 1972 förtjänar härefter att ytterligare belysas. Det är frågan om underkursdifferensen bör fyllas ut och i så fall med vad och inom vilken tid. Samt frågan om hur långt under pari en emission kan tillåtas.

Av den ovan gjorda genomgången av vad en underkursemission innebär följer att borgenärer, aktieägare och anställda inte missgynnas av att en underkursdifferens förekommer i bolagets redovisning. Ur borgenärernas synpunkt kan visserligen sägas att det alltid är bra att så mycket eget

[1] Bilagorna uteslutna här.

kapital som möjligt överförs till aktiekapitalet (jämför med vad ovan sagts om aktiebolagslagens skyddsreglers funktion) och att en utfyllnad av differensen därför vore bra. Detta är dock ett allmänt önskemål som ej gör sig gällande med särskild styrka just vid underkursemissioner. Frågan om underkursdifferensen kan tillåtas stå kvar eller ej får därför bedömas med utgångspunkt från om redovisningstekniska eller lagtekniska skäl kräver att det elimineras.

Det synes härvid beträffande redovisningen svårligen kunna hävdas att balansräkningarna skulle bli svårtydbara eller alltför komplicerade om en sådan differenspost redovisades i anslutning till det nominella aktiekapitalet. I sammanhanget bortses från att företeelsen är ny och att det för att den rätt skall förstås givetvis krävs att läsare av redovisningen kan sätta sig in i vad en underkursemission och förekomsten av en underkursdifferens innebär. Möjligen kunde finnas skäl att införa en ny term, såsom "verkligt aktiekapital" e. dyl. innebärande det nominella aktiekapitalet minus eventuell underkursdifferens. Lagtekniskt synes problemet kunna bemästras med en allmän föreskrift att ett bolags aktiekapital om underkursdifferens förekommer skall anses vara dess verkliga aktiekapital enligt ovan givna definition. En anknytning av aktiebolagslagens rättsverkningar till det verkliga aktiekapitalet synes nödvändig, eftersom annars t. ex. likvidationsplikt skulle inträda tidigare än som motiveras av storleken på det egna bundna kapital varmed borgenärerna haft anledning räkna, överavsättningar till reservfond skulle framkallas etc.

Med bortseende således från de pedagogiska problemen i samband med en ändrad lagstiftning följer av vad nu sagts att avgörande skäl för att uppställa krav på utfyllnad av underkursdifferens ej synes föreligga. Dessutom skulle krav på eliminering innebära att bolag som saknar medel till omedelbar täckning av underkursdifferensen i onödan – enligt vad som visats under avsnitt 4:C – uteslöts från möjligheten att göra underkursemission.

Om ett bolag skulle vilja eliminera differensen bör dock givetvis möjlighet därtill givas. Som utvecklats i promemorian 1972 sker detta lämpligen mot fritt eget kapital eller bundna fonder. Om man inte vill betrakta detta förfarande som en fondemission fordras härvid att bestämmelserna om reservfond och uppskrivningsfond kompletteras, så att en sådan användning av fondmedlen medges.

Vad sedan gäller frågan om huruvida någon gräns för underkursdifferensens storlek fordras kan följande sägas. Av det förhållandet att borgenärers, aktieägares och anställdas ställning inte påverkas negativt vid underkursemission följer att det för dessa är likgiltigt hur långt under pari en emissionskurs sätts. Ovan har visats att den omständigheten att ett bolag börjat förbruka sitt aktiekapital ej bör diskvalificera det från att få göra underkursemission. Resonemang som bygger på att emission ej bör få ske annat än strax under pari därför att en börskurs under pari skulle indikera att bolaget oavsett sin bokföringsmässiga ställning ej har täckning för aktiekapitalet saknar därvid intresse. Om man vidhåller att bolag utan täckning för aktiekapitalet ej skall få göra underkursemission bör som ovan motiverats detta förhållande lämpligen avgöras utgående från bolagets redovisning och ej från börskursen på dessa aktier. Någon gräns för underkursen blir därvid onödig även i detta fall. Erfarenheterna från Finland talar vidare för att praktiska behov av en avsevärd underkursdifferens kan föreligga.

7: B Nedsättning av aktiekapitalet

Nedsättning av aktiekapitalet i aktiemarknadsbolag, med de regler som gäller för detta, har som nämnts inte ansetts vara en i praktiken framkomlig väg för att bana väg för en nyemission vid börsnotering under pari. För att denna metod skulle kunna utgöra åtminstone ett alternativ till underkursemission bör därför förenklingar i reglerna om nedsättning av aktiekapitalet sökas. Härvid kan följande anföras.

Tidigare har pekats på att anslutningen till VPC-systemet medfört att antalet aktiebrev i börsbolagen minskat kraftigt och att aktiehanteringen förenklats. Likväl rör det sig i de stora bolagen om avsevärda kvantiteter aktiebrev, och ett infordrande för nedstämpling skulle medföra en stor omgång och stora kostnader. Det synes därför motiverat att inledningsvis överväga om inte lagstiftningen kunde utformas så att aktiekapitalnedsättning i dessa bolag kunde verkställas genom en central registreringsåtgärd utan att aktierna infordrades. Efter hand som aktiebreven kommer in till VPC för växling m. m. skulle brev med det nya beloppet ersätta de gamla. Förutom de praktiska vinsterna skulle de psykologiska verkningarna hos aktieägarna av kapitalnedsättningen härigenom sannolikt mildras. För bedömningen av denna metods genomförbarhet synes avgörande vilka olägenheter som kan tänkas till följd av att VPC-aktiebreven under en tid innehåller en felaktig uppgift om det nominella beloppet. Vid ett omedelbart betraktelsesätt synes några rättsförluster för aktieägarna eller andra därigenom ej kunna uppstå.

Vidare bör prövas om kravet på rättens tillstånd för vinstutdelning under tre år från beslutet om nedsättning av aktiekapitalet behöver upprätthållas i alla situationer. Rättens prövning motiveras med att aktiekapitalet genom nedsättningen blir mindre än borgenärerna haft anledning räkna med och att bolaget genom nedsättningen, till borgenärernas nackdel och trots förluster, kan skaffa sig en möjlighet att dela ut vinst. Bestämmelsen drabbar emellertid även ett bolag som utan förluster och med vinstutdelningsmöjligheter nedsatt sitt aktiekapital för anpassning till börskursen och därvid haft att överföra nedsättningsbeloppet till reservfond. Detta bolag har sålunda efter nedsättningen lika stort bundet eget kapital som före nedsättningen. Det förhållandet att reservfonden kan sägas vara något mindre hårt bunden till bolaget kan knappast motivera att rättens prövning för vinstutdelning behövs i dessa fall, låt vara att man teoretiskt sett kan tänka sig att nedsättningsbeloppet i en framtid används för förlusttäckning. Situationen täcks dessutom av den nya allmänna bestämmelsen om vinstutdelningsbegränsning, nämligen 12 kap. 2 § 2 st. ABL om förbud mot vinstutdelning i strid med god affärssed. Det synes sålunda böra övervägas om lagstiftningen ej kunde ändras så, att rättens tillstånd för vinstutdelning ej erfordrades då aktiekapitalet utan att förlustsituation föreligger nedsätts och nedsättningsbeloppet överförs till reservfond.

8 Sammanfattning

De argument som, sedan organisationerna först aktualiserade frågan 1971, anförts mot en möjlighet att emittera aktier under det nominella beloppet synes vid en närmare analys ej ha sådan bärkraft att de motiverar ett förbud mot sådana emissioner. Tvärtom synes, om aktiebolagslagens system med nominellt belopp på aktier ej vill överges, önskvärt nu införa

en sådan möjlighet för att bryta det dödläge som börsnoteringar under pari medfört under lång tid beträffande ett flertal aktiemarknadsbolags möjligheter att skaffa riskvilligt kapital. Ur borgenärernas synpunkt synes underkursemission närmast vara att föredra framför nyemission föregången av nedsättning av aktiekapitalet. Vid den senare metoden riskerar man att snedvridningar uppkommer beträffande bolagens egna bundna kapital. Anledning saknas beträffande underkursemissioner att undanta bolag som ej har täckning för det egna kapitalet. Om det verkliga aktiekapitalet klart redovisas behöver ej föreskrivas att skillnaden mellan det nominella aktiekapitalet och emissionskursen måste utfyllas omedelbart eller inom viss tid. Möjlighet till utfyllnad bör dock givetvis ges. Ej heller är nödvändigt att uppsätta gräns avseende hur mycket emissionskursen får understiga pari, eller några vinstutdelningsbegränsningar efter emissionen. De ingrepp i aktiebolagslagen som erfordras för att möjliggöra underkursemissioner synes relativt begränsade.

I Norge har, trots att de svenska och norska aktiebolagslagarna till sina ordalag synes överensstämma på denna punkt, i avsaknad av vägledande motivuttalande underkursemissioner med utfyllnad av bolagets egna medel upp till nominellt belopp nyligen kunnat ske i två fall. I Finland har sådana emissioner hittills varit relativt ofta förekommande. Utan att närmare motivering givits synes möjligheterna till underkursemission dock inom kort försvinna i Finland då en ny aktiebolagslag, som på denna punkt såväl till lagtext som i viss mån till motiv överensstämmer med den svenska, träder i kraft.

För att nyemission föregången av nedsättning av aktiekapitalet under vissa omständigheter skall kunna utgöra ett alternativ till underkursemissioner bör lagändringar vidare övervägas innebärande att aktiekapitalnedsättning i aktiemarknadsbolag tillåtes ske genom en central registreringsåtgärd utan infordrande av aktiebreven för nedstämpling och att rättens prövning av vinstutdelning efter nedsättning av aktiekapitalet slopas om nedsättningen sker utan att förlustsituation är för handen och nedsättningsbeloppet överförs till reservfond.

Stockholm den 27 november 1978

Lennart Grabe

Bilaga 12

Sammanställning av remissyttranden över skrivelse 1978-12-04 från Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen och Föreningen Auktoriserade revisorer FAR om nyemission av aktier till underkurs m. m.

Efter remiss har yttranden över skrivelsen avgetts av hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm, Stockholms tingsrätt, bokföringsnämnden, bankinspektionen, Stockholms fondbörs, riksskatteverket, kommerskollegium, patent- och registreringsverket, statens industriverk, länsstyrelsen i Stockholms län, Institutet för intern revision, Landsorganisationen i Sverige (LO), Svenska handelskammarförbundet, Svenska revisorsamfundet, Sveriges ackordscentral, Sveriges advokatsamfund, Sveriges aktiesparares riksförbund, Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund, Svenska företagares riksförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag.

Kommerskollegium har bifogat yttranden av Skånes handelskammare, Stockholms handelskammare och Svenska fondhandlareföreningen.

Hovrätten över Skåne och Blekinge: Hovrätten tillstyrker att de frågor som upptagits i organisationernas skrivelse blir föremål för utredning och erinrar om att lösningar bör sökas som inte försvårar det nordiska lagstiftningssamarbetet.

Kammarrätten i Stockholm: Med anledning av remissen vill kammarrätten inledningsvis framhålla att kammarrätten inte i samband med den dömande verksamheten – såvitt nu är i fråga närmast med avseende på skattemålen – gjort erfarenheter som är ägnade att belysa det problem som aktualiserats i de remitterade handlingarna. Mot den bakgrunden vill kammarrätten anföra följande.

1. Soliditet och kapitalbehov. Kammarrätten delar uppfattningen att soliditeten i svenska börsnoterade företag är alltför låg och att en förbättring av densamma är utomordentligt angelägen. Uttalanden i fackpressen och uppgifter i företagens årsredovisningar bestyrker detta. Detsamma gäller uppgiften om den ofta alltför låga självfinansieringsgraden. Slutsatsen att tillskott till det egna kapitalet genom nyemissioner framstår som angelägna är därför riktig. I konsekvens härmed måste – såsom organisationerna funnit – företagens strävanden att återvinna aktiemarknadens stöd för sin finansiering på allt sätt främjas.

2. Börskursens företräde. En omprövning av vissa aktiebolagsrättsliga regler kan vara en väg att främja nyssnämnda strävanden. Det av organisationerna väckta förslaget att slopa det enligt 4 kap 1 § tredje stycket aktiebolagslagen (ABL) gällande förbudet mot underkursemissioner har utan tvivel vissa förtjänster. Det kan sägas vara ett relativt smidigt sätt att lösa föreliggande huvudproblem och kan sannolikt också i enstaka konkreta fall leda till önskat resultat. Förslaget är emellertid även behäftat med väsentliga svagheter. Sålunda kan organisationerna knappast anses ha tillfredsställande vederlagt departementschefens av lagutskottet godtagna huvudinvändning mot tidigare förslag av samma innebörd. Departementschefen uttalade i huvudsak (prop 1975:103 s. 223) att övervägande skäl talar för att man i de lägen förslaget avsåg bör ge företräde åt den värdering

som börskursen innebär framför företagens bokföringsmässiga värdering enligt reglerna om årsredovisning. I angivna lägen ter sig en anpassning av värderingen till börskursen så mycket naturligare som reglernas huvudsyfte bl. a. är att förebygga att bolaget redovisar en ställning som är bättre än den verkliga (jfr Nial Om aktiebolag 1948 s. 66). Detta syfte synes bäst kunna nås genom den bedömning av företagets ställning och framtidsutsikter, som såväl äldre som nytillträdande kapitalägare vid nyemission måste ha enats om. Det ter sig också naturligt att man i samband med ett kapitaltillskott verkställer en ny och mera marknadsbetonad uppskattning av bolagets resurser. En sådan uppskattning får anses utgöra god finansierings- och redovisningssed i synnerhet för sådana fall då företag bland tillgångarna har stora anläggningar av tvivelaktigt värde.

3. Skydd för borgenärer och aktieägare. Vad organisationerna åberopat i fråga om huvudförslagets inverkan på borgenärernas rätt är i och för sig riktigt och betydelsefullt. Emellertid synes den redovisade undersökningen och argumenteringen ha lagt förhållandevis större vikt vid denna fråga än vid det spörsmål som i förevarande fall bör vara det väsentliga, nämligen gamla och nytillträdande aktieägares intressen. Vid en nyemission vänder sig företaget till aktiemarknaden med begäran om kapitaltillskott. Efter detta tillskott skall bolagets aktier – liksom tidigare – kunna omsättas på marknaden. Det är i båda fallen av synnerlig vikt att företaget i sin redovisning lämnar riktiga och klara uppgifter om sin ställning. Den i förslaget upptagna tekniken för redovisningen kan icke anses helt motsvara detta krav. På tillgångssidan kan vissa värden – som rätteligen bort nedskrivas – komma att upptas till för höga värden. På kapitalsidan kommer att redovisas en post, i förslaget betecknad underkursdifferens, vars funktion och innebörd torde förbli oklar för andra än experter. Även om underkursemission i praktiken måhända endast kommer att äga rum i form av s k riktad emission, är likväl den föreslagna lagstiftningen avsedd att vara generellt giltig. Utformningen av regelsystemet måste därför anpassas efter det angivna syftet och de krav detta ställer.

4. Alternativ lösning av huvudproblemet. I en vid den remitterade skrivelsen fogad PM 1972-03-20 har ställts frågan hur ett bolag, som befinner sig i den situationen att dess aktier på börsen noteras under pari skall gå tillväga för att kunna genomföra en kapitalökning. Organisationerna har inte berört den möjlighet att lösa förevarande problem som synes vara inrymd i bestämmelserna i 3 kap. 1 § andra stycket 1 jfrt med samma stycke 3 ABL. Enligt dessa punkter skall bolagsordningen bl a ange om aktier ej skall medföra lika rätt till andel i bolagets tillgångar och vinst. En emission av aktier till underkurs får materiellt sett anses ha samma innebörd som utgivande av preferensaktier med rätt att få viss utdelning utöver den som stamaktieägarna erhållit. Såvitt framgår av lagtext, förarbeten och doktrin möter i formellt hänseende inga hinder mot en sådan lösning (Jfr SOU 1971:15 § 17 och sid. 155, 1944 års lag 9 § 1 mom. tredje st., Lagberedningens förslag SOU 1941:9 sid. 76 Nial, Om aktiebolag sid. 19). Underlag saknas emellertid för att bedöma de praktiska, psykologiska och marknadsmässiga förutsättningarna för nyemission enligt här skisserade metod. Måhända kan den vara värd en närmare undersökning.

5. Prövning av huvudfrågan. Med hänsyn framför allt till frågans betydelse såväl för de enskilda företagen som för näringslivet i dess helhet synes den i skrivelsen i första hand ställda frågan böra prövas i hela dess vidd. Det kan därvid bl. a. vara av intresse att närmare studera det i USA

förekommande systemet med "no par value shares". Det bör emellertid i detta sammanhang påpekas att – om samförstånd mellan de nordiska länderna ej kan påräknas – det måste krävas mycket starka skäl för att frångå de grundprinciper, på vilka de nordiska aktiebolagslagstiftningarna med dess betydelsefulla rättslikhet vilar.

6. *Den norska och finska metoden.* Vad så angår den i skrivelsen därom ställda frågan kan i huvudsak sägas följande. Den i Norge och tidigare i Finland använda metoden, underkursemission med omedelbar utfyllnad av underkursdifferensen från eget kapital, ter sig något mera tilltalande än den i huvudförslaget inrymda metoden. Mot den norsk-finska metoden kan emellertid invändas att ej heller denna medför en önskvärd anpassning till den verklighet, för vilken underkursen är ett uttryck.

7. *Nedstämpling av aktier.* Ett genomförande av förslaget till ändring av reglerna angående nedstämpling och utbyte av aktier vid nedsättning av aktiekapital kan visserligen antas medföra vissa nackdelar. Därmed förbundna fördelar kan emellertid förväntas överväga. Organisationernas förslag i denna del synes kunna godtagas.

8. *Rättens tillstånd till vinstutdelning.* Den föreslagna ändringen i kravet på rättens tillstånd för vinstutdelning under tre år från beslut om nedsättning av aktiekapital synes knappast behövlig för att nå det med förslaget avsedda huvudsakliga syftet. Såvitt framgår av framställningen åsyftar organisationerna att underlätta nyemission av aktier efter nedsättning av aktiekapital. Enligt 6 kap. 5 § andra meningen ABL krävs icke rättens tillstånd för vinstutdelning om aktiekapitalet ökats med minst nedsättningsbeloppet. Förevarande ändrade regel skulle alltså i praktiken bli aktuell endast i fall då det nyemitterade kapitalet understiger det belopp varmed aktiekapitalet nedsatts. Tillräckliga skäl för att för dessa fall slopa kravet på rättens tillstånd till utdelning har inte visats föreligga.

9. *Börskursen. Allmänt.* Kammarrätten övergår här till en närmare bedömning av organisationernas förslag till lagändring och skälen för denna.

I det remitterade förslaget har organisationerna hävdat att departementschefens ståndpunkt i fråga om värderingen av företaget i det aktuella fallet skulle vara ologisk. Anmärkningen synes mindre väl grundad. Syftet med organisationernas förslag är att förbättra aktiemarknadens funktion. Varje åtgärd i denna riktning bör därför rimligen vara så marknadsinriktad som möjligt. Det ter sig i allt fall från denna utgångspunkt mindre riktigt att i en så väsentlig sak som värderingen i samband med nyemission underkänna marknadens bedömning av företaget och ge företräde åt en på delvis historiska fakta grundad uppskattning av detsamma.

Ett godtagande av organisationernas uppfattning att värderingen i det aktuella sammanhanget bör kunna ske med ledning av de i 11 kap. ABL intagna reglerna för årsredovisning skulle medföra påtaglig risk för att anskaffningskostnaden för anläggningar, vid vilka rimligt lönsam drift under överskådlig tid uppenbarligen ej kan påräknas, skulle tillåtas på ett oriktigt sätt påverka värderingen. Föreskrifterna i 4 kap. 20, 21 och 22 §§ ABL om innehållet i emissionsprospekt kan i förevarande hänseende ej anses lämna tillräckliga anvisningar om en med hänsyn till ändrade förhållanden avpassad värdering. Ej heller synes den allmänna föreskriften i 11 kap 1 § om iakttagande av god redovisningssed – utan förtydligande exemplifiering – i förevarande fall kunna lämna tillräckligt skydd mot felaktig värdering.

Såvitt kammarrätten kan finna skulle ett slopande av förbudet mot

underkursemission innefatta en minskning av det i lagen åsyftade skyddet för den kapitalinvesterande allmänheten.

10. Kvalificerad majoritet för beslut om emission till underkurs. Såsom redan tidigare anförts får en emission av aktier till underkurs materiellt sett anses ha samma innebörd som utgivande av preferensaktier med rätt att få viss utdelning utöver den som stamaktieägarna erhållit. För nyemission av aktier med sistnämnda rätt synes krävas beslut av bolagsstämma med sådan kvalificerad majoritet som föreskrives i 9 kap. 15 § andra och tredje styckena ABL. Eftersom de till underkurs emitterade aktierna får förutsättas skola äga lika rätt till andel i bolagets vinst, dvs. få samma utdelning som tillfaller äldre aktieägare trots att de nytillkommande aktieägarna ej inbetalat hela det belopp på vilket aktierna lyder, kan det ifrågasättas huruvida icke ett slopande av förbudet mot emission till underkurs borde förenas med en föreskrift om beslut med kvalificerad majoritet på bolagsstämma.

11. Registrering av aktiekapitalökning. Enligt 4 kap. 12 § tredje stycket ABL fastställes genom registreringen ökningen av aktiekapitalet till belopp som angetts i första stycket samma lagrum, dvs. det sammanlagda nominella beloppet av tecknade och tilldelade nya aktier. (Jfr lagberedningens förslag till förutvarande aktiebolagslag, SOU 1941:9 s. 205: Aktiekapitalet skall så snart registrering skett i anledning av anmälan anses ökat med sammanlagda beloppet av de aktier som anmälts vara tillfullo inbetalda.) Ett godtagande av organisationernas förstahandsförslag om rätt att verkställa emission till underkurs aktualiserar ett krav på ändring i reglerna för registrering. Det bör givetvis icke ifrågakomma att större aktiekapital registreras än det som verkligen inbetalats. Här uppkommer emellertid då olägenheten att räkenskaperna och därmed också de offentliga balansräkningarna kan upptaga ett högre aktiekapital än det registrerade. Detta kan hos allmänheten ge upphov till misstro såväl mot rättsordningen som mot de aktuella företagen.

12. Redovisningen. Begreppet underkursdifferens. Enligt promemorian skulle i balansräkningen under rubriken "aktiekapital" avräknas en post benämnd "underkursdifferens". Den valda tekniken kan för den mindre initierade läsaren ge upphov till osäkerhet och missförstånd ifråga om postens innebörd och funktion. Även med hänsyn till önskemålet om största möjliga enhetlighet i redovisningstekniken olika nationer emellan inger förslaget i denna del betänkligheter.

13. Redovisningen. Skyddet för borgenärer. I fråga om borgenärsskyddet har intresset i promemorian ensidigt inriktats på de borgenärer vars rätt skyddas av reglerna i 6 kap. ABL om nedsättning av aktiekapital. Emellertid kan även andra borgenärers rätt – exempelvis nytillkommande leverantörer till företag – beröras av en nyemission till underkurs. Såsom tidigare anförts kan nämligen finansieringstekniken i konkreta fall leda till redovisning av en ställning som är bättre än den verkliga och detta trots att bolaget ej har framtidsutsikter som ter sig särskilt ljusa.

14. Redovisningen. Behov av förlusttäckning. I promemorian upptas rubriken " Bolag med börskurs under pari med täckning för aktiekapitalet". Därmed måste tydligtvis avses att täckning föreligger enligt ABLs regler för årsredovisning (11 kap). I promemorian konstateras i fråga om det diskuterade nedsättningsalternativet bl. a. att nedsättningen av aktiekapitalet i detta fall inte föranletts av något behov av förlusttäckning. Detta är riktigt endast om man godtar historiska fakta som väsentlig grund för

värderingen. Skulle man i sammanhanget fästa något väsentligt avseende vid börsens bedömning kan bilden i det konkreta fallet bli en annan. Börskursen kan ju bero på att företaget har vissa anläggningar, vid vilka man av skilda skäl icke kan påräkna lönsam drift. I dessa fall föreligger ofta i realiteten behov av förlusttäckning.

15. Redovisningen. Eget bundet kapital. I promemorian anförs bl. a. "Den av organisationerna föreslagna modellen för underkursemissioner tillgodoser kravet på korrekt redovisning av det egna bundna kapitalet". Detta påstående är riktigt om underkursen huvudsakligen beror på mera tillfälliga fluktuationer på börsen, men kan ej ens vid ett mycket formellt betraktelsesätt anses riktigt till den del börskursen beror på exempelvis strukturförändringar eller på större felinvesteringar. Sådana omständigheter kan dessvärre antas föreligga för i alltfall några av de företag för vilka den föreslagna finansieringsmetoden skulle kunna bli aktuell.

16. Redovisningen. Konsekvensen i regelsystemet. I promemorian hävdas att man med utgångspunkt från departementschefens uppfattning om börskursens innebörd borde kräva att bolagen i anslutning till fluktuationerna i aktiernas börskurs skulle skriva upp resp skriva ned det egna kapitalet med motsvarande ändringar på tillgångssidan. Denna uppfattning saknar bärkraft. Det får anses vara i sin ordning att en särskilt omsorgsfull prövning av bolagets framtidsutsikter och därmed av dess ställning sker i anslutning till en nyemission. En sådan prövning får anses överensstämma med god finansieringssed. En lämplig anpassning till aktiemarknadens bedömning bör då verkställas. Däremot ställer regeln i 11 kap. 1 § ABL jfrt med 2 § bokföringslagen om iakttagande av god redovisningssed självfallet inga krav på en värdering grundad på kontinuerlig anpassning till börskursen.

17. Redovisningen. Konsekvens och verklighetsanpassning. Det är i och för sig riktigt att ABLs regelsystem för värdering är konsekvent uppbyggt. Även den i 13 kap. 2 § omnämnda likvidationsbalansräkningen skall upprättas med historiska fakta såsom grund. (Jfr SOU 1971:15 s. 328.) Emellertid torde man vid upprättandet av en likvidationsbalansräkning icke kunna komma ifrån att samtidigt beakta regeln om iakttagande av god redovisningssed. I enlighet med denna regel bör exempelvis värdelösa anläggningar helt bortskrivas och värdet av tvivelaktiga tillgångar nedskrivas. ABL – som i ett flertal lagrum hänvisar till bokföringslagen – bygger alltså ej på ett huvudsakligen formalistiskt betraktelsesätt. Tvärtom bör ABL tolkas så att den eftersträvar största möjliga och rimliga anpassning till verkligheten. En sådan anpassning bör tid efter annan komma till stånd under ett företags utveckling. Ett av de lämpligare tillfällena till en sådan anpassning är vid tillförseln av nytt kapital till företaget. Det är då – utom möjligen i särskilda undantagsfall – svårt att frånkänna aktiemarknadens omdöme en väsentlig betydelse vid bedömningen.

Kammarrätten har i detta sammanhang inte ansett sig ha anledning att gå in på de skatterättsliga problem som möjligen kan aktualiseras. Detta är något som bör anstå till dess att mera preciserade lagändringsförslag framlagts. Kammarrätten vill till sist framhålla att av ovan anförda synpunkter framgår att kammarrätten inte funnit anledning att motsätta sig att den av organisationerna väckta frågan görs till föremål för en förutsättningslös prövning inom justitiedepartementet.

Stockholms tingsrätt: Tingsrätten förstår, att det i dagens ekonomiska situation kan finnas intresse hos olika företag att öka sitt kapital genom emission till underkurs.

För att möjliggöra emission till underkurs fordras ändringar i aktiebolagslagen. Man kan då gå fram på två vägar.

En möjlighet är att i enlighet med andrahandsyrkandet i den remitterade framställningen bestämma, att den underkursdifferens som uppkommer omedelbart skall utfyllas från medel, som står till bolagets förfogande. Begreppet nominellt värde på aktie får då samma betydelse som f. n. och frågan om vinstutdelningsbegränsning efter underkursemission behöver inte bli aktuell. Detta är den enklaste möjligheten rent lagstiftningsmässigt sett och medför, att man inte behöver använda sig av två slags aktiekapitalsbegrepp i aktiebolagslagen.

Den andra möjligheten är att i enlighet med förstahandsyrkandet i den remitterade framställningen tillåta emission till underkurs utan samtidig utfyllnad upp till nominella värdet. Detta skulle medföra att det i aktiebolagslagen skulle komma att finnas två slag av aktiekapital, dels ett nominellt, som utgör summan av aktiernas nominella värden, dels ett verkligt, som utgör det nominella värdet minus underkursdifferensen. Man måste då reglera vilka bestämmelser i aktiebolagslagen som skall knytas till de olika funktionerna. Tingsrätten har inte sett någon anledning att göra en genomgång av samtliga bestämmelser i aktiebolagslagen utan nöjer sig med att påpeka att exempelvis föreskrifterna i 1 kap. 1 § 2 st. 2 p. och 2 kap. 2 § bör anknyta till det nominella aktiekapitalet och föreskrifterna i 12 kap. 4 § samt 13 kap. 2 § till det verkliga aktiekapitalet. Om nedsättning av aktiekapitalet eller nyemission sker beträffande aktiebolag med underkursdifferens, påverkas såväl det nominella som det verkliga aktiekapitalet.

Eftersom flertalet av aktiekapitalets rättsverkningar torde böra knytas till det verkliga aktiekapitalet förefaller det lämpligt att, ungefär som föreslås i den till framställningen till justitiedepartementet fogade promemorian, införa en allmän bestämmelse i aktiebolagslagen av innebörd att med aktiekapital skall förstås det nominella aktiekapitalet i förekommande fall minskat med underkursdifferens, om annat inte föreskrivs. Begreppet underkursdifferens bör också definieras i lagen.

Det är enligt tingsrättens mening angeläget att uppgifter om aktiebolags aktiekapital är lätt tillgängliga. I den till framställningen fogade promemorian föreslås att nominellt aktiekapital, underkursdifferens och verkligt aktiekapital skall redovisas i bolagets räkenskaper. Uppenbart bör införas en föreskrift om detta i aktiebolagslagen. Tingsrätten vill dessutom föreslå att uppgift om underkursdifferens intas i aktiebolagsregistret och redovisas på utdrag ur registret tillsammans med uppgift om det nominella aktiekapitalet.

Tingsrätten delar den i promemorian framförda uppfattningen att det saknas anledning att införa begränsning av rätt till vinstutdelning efter nyemission till underkurs. Om begreppet aktiekapital, som föreslagits, i fortsättningen skall betyda nominellt aktiekapital minus underkursdifferens behövs ingen lagändring för att sådan utdelning skall vara tillåten.

Det kan inte uteslutas att ett system med två olika aktiekapitalsbegrepp kan leda till missförstånd. I den remitterade skrivelsen begärs att frågan *om tillåtande av emission till underkurs förutsättningslöst skall prövas* inom justitiedepartementet. Tingsrätten ser ingen anledning att motsätta sig en sådan prövning. I den till framställningen till departementet fogade promemorian men inte i själva framställningen har frågan tagits upp att

slopa kravet på att aktie skall åsättas nominellt belopp. Tingsrätten menar att det kan finnas skäl som talar för att man i första hand inom departementet prövar om man inte bör slopa kravet på att aktie skall åsättas nominellt värde. Redan detta begrepp kan ju leda till missförstånd.

I framställningen till departementet begärs att oberoende av hur frågan om emission till underkurs löses ändring skall ske i aktiebolagslagen, som medför att vid nedsättning av aktiekapital aktiebreven inte skall behöva infordras för nedstämpling eller utbyte. Det finns enligt tingsrättens mening starka praktiska skäl, som talar för detta. En sådan ändring innebär emellertid ett första steg mot slopande av kravet på nominellt värde för aktie. Detta talar också för att frågan om nominellt värde på aktie utreds i hela dess vidd.

Vidare yrkas i framställningen till departementet att det nuvarande kravet på rättens prövning av vinstutdelning efter nedsättning av aktiekapitalet under tre år efter nedsättningen skall slopas, om förlustsituation inte föreligger och nedsättningsbeloppet överförs till reservfond. Tingsrätten, som då och då prövar framställningar om tillstånd till vinstutdelning efter nedsättning av aktiekapital, har ingen erinran mot den föreslagna ändringen.

Bokföringsnämnden: Nämnden skall enligt sin instruktion främja utvecklingen av god redovisningssed i Sverige. Frågorna om att i aktiebolagslagen införa en bestämmelse som medger nyemission av aktier till underkurs i "aktiemarknadsbolag" resp. nedsättning av aktiekapitalet i "aktiemarknadsbolag" genom central registreringsåtgärd utan infordran av aktiebreven för nedstämpling eller utbyte berör enbart indirekt företagens redovisning. Nämnden tar därför inte ställning till om nyemission av aktier till underkurs resp. förenklad nedsättning av aktiekapitalet skall tillåtas.

I hemställan presenteras två metoder för nyemission av aktier till underkurs nämligen

- nyemission av aktier varvid underkursdifferensen antingen kvarstår eller utfylls genom överföring av fria eller bundna fonder omedelbart eller inom viss tid,
- blandad ny- och "fond"emission varvid antingen underkursen utfylls med fria alternativt bundna fonder eller att mot samma emissionskupong erhålls t. ex. två aktier mot betalning av aktiernas nominella belopp samt en fondaktie.

Om nyemission av aktier till underkurs i "aktiemarknadsbolag" tillåts har bokföringsnämnden följande synpunkter på redovisningen därav i företagens årsredovisning.

Nyemission av aktier med kvarstående underkursdifferens. Enligt nämndens bedömning kan redovisning i balansräkningen av underkursdifferens leda till svårigheter vad gäller förståelsen av postens innebörd samt storleken av företagets aktiekapital. Nämnden anser därför att nettoredovisning av aktiekapitalet, dvs. att det till underkurs emitterade aktiekapitalet upptas till inbetalt belopp, i balansräkningen är att föredraga framför bruttoredovisning, dvs. att det till underkurs emitterade aktiekapitalet upptas till nominellt belopp samt att underkursdifferensen redovisas i separat post i balansräkningen. I not bör i förekommande fall upplysning lämnas om hur många aktier som emitterats till underkurs samt totala beloppet av underkursdifferensen. Aktiekapitalposten kommer vid nettoredovisning inte längre att visa det nominella värdet av emitterade aktier utan en blandning av nominellt värde och inbetalat belopp. Nackdelen härmed torde dock

enligt nämndens bedömning uppvägas av att missförstånd om aktiekapitalets storlek inte lika lätt kan uppstå.

Blandad ny- och "fond"emission. Den blandade ny- och "fond"emissionen företer stora likheter med i Sverige tillämpade metoder för ökning av aktiekapitalet. Det torde underlätta förståelsen av vad nyemission av aktier till underkurs innebär. Genom att välja denna metod torde missförstånd om aktiekapitalets storlek inte uppstå.

Ytterligare fördelar är dels att någon ny balanspost inte införs, dels att det till utfyllnad använda kapitalet binds hårdare. Avsättningen till reservfond kommer vidare att vara minst lika stor som då kvarstående underkursdifferens redovisas. Om "fond"emissionen skett genom ianspråktagande av reservfond kommer avsättning till reservfond att behöva ske under en längre tidsperiod än om kvarstående underkursdifferens redovisats.

Nedsättning av aktiekapital innan nyemission av aktier företas i aktiebolag utan redovisad förlust. Nämnden vill vidare peka på vissa informationsproblem som kan uppstå vid den i propositionen 1975: 103 Aktiebolagslag m. m. nämnda och av organisationerna tillbakavisade lösningen med nedsättning av aktiekapital innan nyemission av aktier företas i aktiebolag i vilka börskursen är lägre än pari och som inte har redovisad förlust.

Nedsättningen av aktiekapitalet är för dessa företag enbart en rent bokföringsteknisk överföring. Varken storleken av företagets tillgångar, det bundna eller fria egna kapitalet förändras härav. Aktieägarna upplever trots det ofta att "värdet" av deras aktier har minskat. Detta kan leda till svårigheter vad gäller att genomföra en lyckad nyemission. Vidare torde svårigheter kunna uppstå med försäljning samt erhållande av leverantörskrediter.

Nedsättningen av aktiekapitalet kan vidare göras verkningslös. Det tidigare till reservfonden överförda beloppet kan föras tillbaka till aktiekapitalet genom fondemission antingen i samband med eller efter nyemission. Den i propositionen 1975: 103 aktiebolagslag m. m. föreslagna lösningen skulle således enbart leda till merarbete och kostnader som inte motsvaras av någon nytta eller mervärde för företaget samt troligtvis leda till andra ekonomiska svårigheter för företaget och dess aktieägare.

Bankinspektionen: Inspektionen kan instämma i organisationernas uttalande att det är otillfredsställande om aktiebolagsrättsliga bestämmelser av formell karaktär tillåts förhindra för sysselsättning och utveckling nödvändiga kapitaltillskott från aktiemarknaden. Behovet av en omprövning av förbudet mot underkursemissioner påvisas också av organisationerna. I fråga om de praktiska möjligheterna att tillgodose detta behov får inspektionen anföra följande.

Organisationerna diskuterar systemet med nominellt belopp med utgångspunkt från aktiebolagsutredningens uppfattning att förekomsten av ett nominellt värde kan föranleda missuppfattning hos allmänheten om aktiens verkliga värde men att en övergång till ett icke nominellt system skulle nödvändiggöra nya, ganska komplicerade regler. Organisationerna påpekar att systemet med nominellt belopp är en i vårt land hävdvunnen lagteknisk metod som kan vara praktisk därför att vissa regler enkelt kan byggas kring detta system såsom utdelningsbegränsningar och likvidationsplikt. Organisationerna utgår därför från att lagstiftaren för närvarande inte är beredd att överge systemet med nominellt belopp. Inspektionen anser för sin del att systemet med nominellt belopp bör bibehållas. Organisationerna visar på ett enligt inspektionen övertygande sätt att emission till

underkurs inte innebär någon försämring för borgenärernas del jämfört med nedsättningsfallet liksom inte heller för de anställdas del. När det gäller bolag med börskurs under pari utan full täckning för aktiekapitalet kan de gamla aktieägarna något missgynnas av underkurs jämfört med nedsättning. Som organisationerna anför är det dock aktieägarna som bestämmer om de vill genomföra en underkursemission eller ej.

Organisationerna tar också upp och diskuterar börskurserna som mätare på bolagens finansiella ställning. Inspektionen delar organisationernas uppfattning att börskursen lever sitt eget liv i förhållande till aktiebolagslagens skyddsregler och att det i och för sig inte är märkvärdigare att aktierna på börsen värderas över pari än under pari. Inspektionen kan sålunda instämma i att lagstiftningen blir inkonsekvent om börskursen skall anses ha företräde endast i det läget att den understiger pari.

Inspektionen anser sammantaget att den inte bör motsätta sig en lagändring som innebär att underkursemission tillåts i aktiemarknadsbolag. Organisationernas förslag innebär emellertid också dels att någon utfyllnad av underkursdifferensen inte skulle behövas göras, dels att någon nedre gräns för underkurs inte skulle uppställas.

Inspektionen anser för sin del att utfyllnad måste ske så snart det är möjligt och i vart fall innan utdelning sker. Organisationernas diskussion om att införa en ny term "verkligt aktiekapital" synes knappast övertygande. En snabb utfyllnad ansluter också bäst till systemet med nominellt värde på aktien. Vidare framgår av organisationernas skrivelse att de flesta företag som i dag har sina aktier noterade under eller invid pari är i stånd att göra en omedelbar utfyllnad. Med inspektionens förslag krävs inte heller någon gräns för underkursen.

Organisationerna hemställer också om formella förenklingar i samband med nedsättning av aktiekapitalet i aktiemarknadsbolag. En sådan förenkling går ut på att aktiekapitalnedsättning skulle kunna ske genom en central registreringsåtgärd utan att aktierna infordras. Som organisationerna anför blir avgörande för bedömningen av om man kan genomföra en sådan metod vilka olägenheter som kan tänkas till följd av att VPC-aktiebreven under en tid innehåller en felaktig uppgift om det nominella beloppet. Inspektionen delar organisationernas uppfattning att några rättsförluster för aktieägare och andra därigenom inte synes uppstå. Den har sålunda ingen erinran mot den föreslagna ändringen.

Med den tolkning som organisationerna gör av 12 kap. 2 § 2 st. ABL om förbud mot vinstutdelning i strid med god affärssed är inspektionen beredd att godta att kravet på rättens prövning av vinstutdelning inte behöver gälla när nedsättning av aktiekapitalet inte skett för att täcka förluster utan för att åstadkomma en anpassning till börskursen.

Stockholms fondbörs: Det svenska näringslivet står inför en period som kommer att kräva stora tillskott av riskvilligt kapital till företagen. Detta är ett villkor för att expansionsmöjligheter skall kunna tillvaratas samtidigt som omfattande strukturella förändringar blir nödvändiga. För det övervägande flertalet börsföretag är f. n. soliditeten alltför låg varför det kan bli nödvändigt att företagens egna kapital fortsättningsvis växer fortare än skulderna. Det är osannolikt att företagen helt eller till övervägande del själva kommer att kunna generera dessa tillskott till det egna kapitalet ur vinsterna. Tillförseln utifrån måste öka. En utveckling i enlighet med rådande ekonomisk-politiska planer och förväntningar innebär att börsföretagen kommer att behöva göra nyemissioner på marknaden.

Huruvida företagen verkligen kan genomföra nyemissioner beror givet-

vis på hur avkastningsutsikterna för det i företaget investerade kapitalet bedömes av företagets befintliga eller nytillkommande aktieägare. Utvecklingen av vinster, utdelningar och kurser har under senare år inte varit gynnsam för nyemissioner. Det kraftiga fallet för så gott som samtliga på börsen noterade aktier torde bl. a. kunna förklaras av aktiers låga avkastning efter skatt i förhållande till alternativa placeringar, t. ex. i form av obligationer eller fastigheter – en relation som ett stort antal placerare räknar med som bestående. För ett antal företag, främst sådana som inställt utdelningen, har börskursen noterats under pari. För att en nyemission i ett sådant läge skall vara genomförbar krävs det att det finns gamla eller nytillkommande aktieägare som dels vågar tro på att företaget i en framtid kan ge tillfredsställande avkastning, dels finner den erbjudna teckningskursen attraktiv. För att det sistnämnda skall vara fallet måste kursen ligga ett stycke under börskursen. Emissionskursen måste sättas så att den tillsammans med förväntad utdelning kan väntas tillfredsställa rådande avkastningskrav.

Om det finns placerare som är villiga att genom en underpariemission tillföra ett företag nytt kapital, i det läge företaget befinner sig i, finns det enligt börsstyrelsens uppfattning inga skäl för att lagen skall hindra detta. Organisationerna har i promemorian på ett övertygande sätt visat att en emission till underkurs inte försätter vare sig borgenärer eller anställda i ett sämre läge än det som rådde före emissionen.

Den föreslagna ändringen bör genomföras. Detta ökar antalet alternativ för företagens finansieringspolitik. Företagen torde sannolikt även i fortsättningen ha betänkligheter mot att göra nyemission vid låga kurser. Underkursemissioner skulle måhända i en del fall lämpligen kunna ske i form av riktade emissioner, i den mån de befintliga aktieägarna inte utnyttjar sin företrädesrätt.

Lagändringen bör utformas så att den även kommer att gälla konvertibla skuldebrev med konverteringskurs under aktiernas parivärde.

Förslaget om förenklat förfarande vid nedsättning av aktiekapitalet tillstyrkes.

Riksskatteverket: Verket, som enbart granskat förslagets skattemässiga konsekvenser, finner att det inte föreligger skattemässiga hinder för införandet av de ändringar som föreslagits.

Kommerskollegium: Kollegiet finner i likhet med organisationerna att det är angeläget att underlätta för aktiebolag att genom nyemission kunna erhålla erforderligt kapitaltillskott även i de fall bolagets aktier noteras till en kurs invid eller under pari. I framställningen presenteras tre vägar härför nämligen underkursemission med kvarstående underkursdifferens, underkursemission med omedelbar utfyllnad av differensen samt nedsättning av aktiekapitalet utan nedstämpling.

1. Underkursemission med kvarstående underkursdifferens. Kollegiet delar i och för sig organisationernas uppfattning att ett system med underkursemissioner utan utfyllnad av differensen inte på något sätt skulle försämra borgenärernas ställning eller på annat sätt rubba skyddsvärda intressen. Tvärtom kan anföras att ett införande av metoden skulle kunna bidra till att den på många håll rådande föreställningen om det nominella aktiekapitalet som ett uttryck för bolagets solvens skulle ersättas med ett mera realistiskt betraktelsesätt där intresset mera riktade sig mot bolagets hela egna kapital i olika former.

Emellertid innebär ett införande av denna typ av emission ett radikalt brott med det nu rådande systemet med ett aktiekapital vars storlek be-

stäms av aktiernas nominella belopp. Ett flertal grundläggande principer inom aktiebolagsrätten – exempelvis likvidationspliktsreglerna – vilar i själva verket på denna princip. Kollegiet vill mot bakgrund härav förespråka att den nu aktualiserade metoden tas upp till bedömning i samband med en mera allmän översyn av hela aktiekapitalsbegreppet och därmed sammanhängande frågor.

2. Underkursemission med omedelbar utfyllnad. Detta förfaringssätt synes stå i bättre överensstämmelse än det ovan nämnda med rådande föreställningar om ett av aktiernas nominella belopp bestämt aktiekapital. Kollegiet kan i och för sig tillstyrka att en dylik emissionsmöjlighet införs redan nu. Det bör i sammanhanget dock påpekas att organisationernas framställan på denna punkt inte är alldeles klar. Den metod som nämns i promemorian och som innebär att två aktier kan erhållas mot samma emissionskupong, den ena mot betalning av aktiens nominella belopp och den andra gratis, synes således i princip utgöra en vanlig kombinerad nyemission och fondemission mot vilken redan idag inga hinder gäller.

3. Nedsättning av aktiekapitalet utan nedstämpling m. m. Kollegiet har ingen erinran mot förslaget att i VPC-anslutna bolag aktiekapitalet skall kunna nedsättas genom en central registreringsåtgärd utan infordrande av aktiebreven för nedstämpling eller utbyte. Självfallet bör dock en sådan ordning förbindas med obligatorisk information till alla registrerade aktieinnehavare och ett system för ett så snabbt utbyte som möjligt av gamla aktiebrev mot nya.

Vad slutligen gäller förslaget att slopa rättens prövning av vinstutdelning under tre år efter nedsättning av aktiekapitalet – om nedsättningen sker utan att förlustsituation föreligger enligt bolagets balansräkning och nedsättningsbeloppet överförs till reservfond – delar kollegiet uppfattningen att rättens prövning i dessa fall innebär en onödigt omfattande omgång. Däremot är kollegiet tveksamt till att nu avskaffa varje form av prövning. Att balansräkningen ej visar att förlustsituation föreligger – varmed torde avses att bolaget ej börjat tära på aktiekapitalet – kan inte i detta sammanhang sägas vara en tillräcklig garanti för bolagets ekonomiska stabilitet. Ett sätt att tillgodose önskemålet om förenkling vore att frågan om tillstånd till vinstutdelning i de nu aktuella fallen prövades i administrativ ordning – förslagsvis av kommerskollegium som redan ålagts handhavandet av ett flertal olika tillståndsfrågor enligt aktiebolagslagen. Utan att här utveckla frågan närmare kan i sammanhanget finnas skäl att peka på den förenkling det skulle kunna innebära om frågor enligt exempelvis 6 och 14 kap. aktiebolagslagen prövades i administrativ ordning istället för som nu i rättslig ordning.

Skånes handelskammare: Till stöd för sin hemställan har organisationerna bifogat en promemoria vari en grundlig genomgång av frågan om underkursemission presenteras. Handelskammaren har inte funnit anledning till erinran mot det resonemang som förs i promemorian. Att frågan om underkursemission fått ökad aktualitet genom senare års låga börskurser synes uppenbart. De invändningar som tidigare rests mot tanken på underkursemissioner vederläggs på ett övertygande sätt i promemorian. Av särskilt värde är enligt handelskammarens mening den jämförande studien mellan effekterna av en underkursemission och en nedsättning av aktiekapitalet kombinerad med nyemission, den möjlighet som närmast står till buds i dag. Härav framgår att underkursemission i flera fall bättre torde kunna skydda det bundna kapitalet och innebära ett starkare incitament för framtida lönsamhet än en nedskrivning av aktiekapitalet. Bl. a. av det

skälet synes underkursemission också vara att föredraga från borgenärssynpunkt. Som framhålls i promemorian synes det även ur de anställdas synvinkel vara invändningsfritt att öppna möjlighet till underkursemission. Det är svårt att ha någon bestämd uppfattning om i vilken utsträckning underkursemission skulle komma att utnyttjas. Även om den praktiska användningen skulle visa sig relativt begränsad är detta dock inget skäl att inte öppna möjligheten för denna finansieringsform.

Handelskammaren anser således i likhet med organisationerna att frågan om underkursemission nu bör tas upp till prövning i departementet med sikte på att snarast kunna framlägga ett förslag. Handelskammaren vill härvid erinra om att riksdagen, då frågan vid riksmötet 1977/78 var uppe till prövning, uttalade att frågan skulle få prövas i annat sammanhang än i det då aktuella lagstiftningsärendet. Riksdagens ställningstagande vid det tillfället synes i icke oväsentlig grad ha sammanhängt med en ovilja att så snart efter den nya aktiebolagens införande göra en förändring på denna punkt. Det kan noteras att frågan ånyo väckts motionsvägen vid föregående riksmöte och att detta motionsförslag nu är under remissbehandling. Tiden borde nu vara mogen för att genomföra denna förändring av aktiebolagslagen.

Stockholms handelskammare ansluter sig till de synpunkter som Skånes handelskammare har framfört.

Svenska fondhandlareföreningen tillstyrker framställningen.

Patent- och registreringsverket: Patentverket anser att en väl planerad och genomförd riktad emission till underkurs kan ge det önskvärda resultatet att ett företag med finansieringsproblem tillförs det kapital som är nödvändigt för att tillfredsställande stärka dess soliditet och ge företaget ökad tilltro bland finansiärer på den öppna marknaden.

En säker bedömning av behovet av den föreslagna lagändringen kräver emellertid en klarare bild av de nuvarande kapitalanskaffningsmöjligheterna och deras praktiska värde. Inte minst förutsätter ett slutgiltigt ställningstagande en utvärdering av erfarenheterna i länder med en ordning likartad med den som nu föreslås. Den praxis som tillämpats i Norge och Finland är här av särskilt intresse.

Om det i skrivelsen framlagda förslaget läggs till grund för lagstiftning bör enligt patentverkets mening särskild uppmärksamhet ägnas vissa ännu ej klarlagda frågor rörande definitionen av det lagtekniska begreppet aktiekapital och de rättsverkningar aktiebolagslagen knyter till detta.

Ur rent registreringsteknisk synvinkel har patentverket ingen invändning mot den regel organisationerna föreslår.

Patentverket ställer sig tveksamt till förslaget att nedsättning av aktiekapitalet i aktiemarknadsbolag skall kunna ske medelst en central registreringsåtgärd. En regel av nämnda innehåll kan i vissa fall skapa oklarhet om värdet hos en aktie, vars nominella belopp nedsatts men som ännu ej nedstämplats. Såsom organisationerna också påpekar har den omständigheten att de allra flesta börsnoterade aktiebolag är anslutna till Värdepapperscentralen avsevärt förenklat den praktiska hanteringen, varför behovet av den föreslagna åtgärden ej längre förefaller lika stort.

Organisationerna har vidare föreslagit att stadgandet om obligatoriskt tillstånd från rätten vid vinstutdelning inom tre år efter nedsättning av aktiekapitalet för avsättning till reservfond bör upphävas för det fall att förlustsituation enligt balansräkningen ej föreligger. Patentverket finner det svårt att, utifrån det redovisade materialet och de erfarenheter verket har av tillämpningen av gällande bestämmelser, bedöma tänkbara olägen-

heter av att man borttager det moment av offentlig insyn som nuvarande regler innefattar. I den mån nuvarande ordning vid en närmare granskning visar sig vara ett hinder för en sund form av kapitalanskaffning i företag som har tillgångar som till fullo motsvarar skulderna, har patentverket emellertid inget att erinra mot ett bifall till förslaget i denna del.

Statens industriverk: I ABL 2 kap. 2 § stadgas "att betalning för aktie får ej understiga det belopp på vilket aktien skall lyda (nominella beloppet)". De huvudsakliga argument som från justitiedepartement och riksdagens lagutskott framförts mot en ändring av nuvarande lagstiftning är följande:

– *Det praktiska behovet är litet*

Industriverket anser, med anledning av de senaste årens kraftiga kurssänkningar, att behovet av denna finansieringsform är betydligt större än då lagutskottet lämnade sitt betänkande 1975/76: 4. Kurssänkningarna har medfört att ett stort antal aktiemarknadsbolag för närvarande har börskurser som ligger invid eller väsentligt under pari.

– *Andra finansieringskällor står till buds*

Industriverket vill framhålla att de övriga finansieringskällor som kan komma i fråga för företag med börskurs invid pari, ej blivit tillräckligt behandlade i organisationernas PM.

En rad finansieringsformer har ställts till näringslivets förfogande genom 1973 års partiella reform av aktiebolagslagstiftningen. Syftet med de då införda reglerna om konvertibla skuldebrev, skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning samt konvertibla preferensaktier var just att trygga näringslivets kapitalförsörjning och förbättra företagens möjligheter att på sikt förstärka det egna kapitalet.

Konvertibla skuldebrev är en alternativ finansieringsform för företag med börskurs invid eller under pari.

Med skuldebrev uppnås dock inte omedelbart en förstärkning av företagets soliditet, detta sker först då konvertering till aktier ägt rum.

Vid en nyemission av aktier sätts emissionskursen som regel väsentligt under gällande börskurs – detta dels för att ha marginal i händelse av kursfall på aktien dels också för att göra nyteckningserbjudandet attraktivt så att nyemissionen verkligen kommer till stånd.

Konverteringskursen för konvertibla skuldebrev behöver dock inte dras ner lika kraftigt, då åtskilliga fördelar existerar jämfört med en aktie. Är fördelarna hos skuldebrevet särskilt framträdande kan det till och med vara möjligt att fastställa konverteringskursen till ett högre belopp än aktuell aktiekurs. Konvertibla skuldebrev kan ur placerarens synvinkel vara fördelaktigare än aktier då dessa erbjuder ett "golv" för kursfall, har ett bättre läge i händelse av konkurs samt ger en högre och säkrare förräntning än aktier.

Fördelarna för det låntagande företaget ligger främst i att det möjliggör lägre kapitalkostnader än alternativet nyemission. Räntekostnaderna på lånet är avdragsgilla för företaget och efter konvertering till aktier finns rätten till Anell-avdrag. Eftersom konverteringskursen kan sättas högre än emissionskursen vid omedelbar aktieemission, kan företaget vid emittering av skuldebrev dra till sig ett visst givet belopp med färre antal utgivna aktier än vid ordinär emission.

Konvertibla skuldebrev är enligt industriverket en bra alternativ finansieringsform för företag med låg aktiekurs.

– *Skyddet för bolagets borgenärer, anställda och aktieägare*

Reglerna om förbud mot underkursemissioner har uppställts till skydd för borgenärer, aktieägare och anställda i syfte att säkerställa att bolaget vid nyemission verkligen tillförs reella tillgångar som minst uppgår till kapitalökningens belopp.

Den av organisationerna föreslagna modellen för underkursemissioner utgår ifrån att det egna bundna kapitalet redovisas på ett rättvisande sätt. En negativ post motsvarande skillnaden mellan emissionskursen och det nominella beloppet redovisas i anslutning till det nominella aktiekapitalet. Bolagets verkliga aktiekapital anges därvid klart som det nominella aktiekapitalet med avdrag för den negativa posten "underkursdifferens".

Den föreslagna modellen tillgodoser enligt industriverket kravet på korrekt redovisning av det egna bundna kapitalet. Det bör dock i lag föreskrivas att underkursdifferensen skall utfyllas omedelbart eller inom viss tid.

Industriverket instämmer vidare i organisationernas bedömning att skyddet för borgenärer, aktieägare m. fl. ej åsidosätts i jämförelse med alternativet nedsättning av aktiekapitalet med åtföljande nyemission.

– *Börskursen ger den mest rättvisande bilden av bolagets ställning*

Lagutskottet anser i sitt betänkande 1975/76: 4 att man bör ge företräde åt den företagsvärdering som börskursen innebär. LU anser att i aktiernas matematiska värde finns betydande osäkerhet.

Det faktum att börsen avspeglar företagens värde, dvs. summan av framtida förväntningar på vinstutdelning och utdelningspolitik, är endast korrekt i det fallet det finns en "effektiv" börs.

Sammanfattning

Industriverket anser det vara ytterst angeläget att en förstärkning av de svenska företagens soliditet kommer till stånd. Företagen är i stort behov av nytt riskvilligt kapital. Tillskott behövs för att stärka konkurrenskraften gentemot utländska företag och få till stånd den exportökning som är nödvändig för att återställa balansen i vår utrikeshandel. Dessutom behövs riskvilligt kapital för att främja industriell produktutveckling inom företagen.

För att ett företag med framgång skall kunna vända sig till aktiemarknaden med en nyemission måste företaget göra sannolikt att det kan expandera med minst samma räntabilitet som marknadens avkastningskrav. Detta avkastningskrav bestämmes av vad alternativa placeringar med jämförbara egenskaper – bl. a. med avseende på risk och beskattning – kan bedömas ge.

Emission av aktier till underkurs ställer således stora krav på företaget vad beträffar förväntad expansion, lönsamhet och avkastning. Risken för ytterligare kursfall på aktien är överhängande om marknaden inte anser att företaget kan uppfylla dess krav.

Industriverket vill inte motsätta sig organisationernas förslag att skapa de formella förutsättningarna för en gynnsam utveckling av företag som annars skulle befinna sig i en ekonomiskt trängd situation. Möjlighet bör finnas för aktieägare vilka är beredda att ge företaget ett kapitaltillskott vid underkurs. Industriverket anser dock att finansiering med konvertibla skuldebrev är en bättre finansieringsform för företag med låg aktiekurs.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Framställningen innebär allenast att vissa ändringar företas i aktiebolagslagen. Länsstyrelsen avser icke att närmare beröra de föreslagna ändringarna i nämnda lag. De ifrågavarande

bolagen måste onekligen bedömas vara i ett besvärligt läge då det egna kapitalets storlek är av betydelse även för upplåning. Genom de föreslagna åtgärderna vid underkursemission får enligt länsstyrelsens mening ha visats att skyddet för bolagets borgenärer, anställda och aktieägare ej blir eftersatt. Förslaget synes även ur samhällsekonomisk synpunkt vara att förorda. Fråga är dock om förslaget bör genomföras i hela den utsträckning som angetts i promemorian. För bolag som saknar täckning för det egna kapitalet kan tveksamhet råda om underkursemission bör tillåtas utan närmare kännedom om bolagets förhållanden. Länsstyrelsen tillstyrker därför ett genomförande av organisationernas alternativa förslag om underkursemission med omedelbar utfyllnad av underkursdifferensen från eget kapital. För bolag som saknar täckning för det egna kapitalet kan eventuellt övervägas en bestämmelse att regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer efter ansökan från bolaget äger meddela tillstånd att företaga underkursemission om särskilda skäl föreligger.

Vad i ärendet anförts beträffande organisationernas yrkande om lagändringar angående nedstämpling och utbyte av aktier vid nedsättning av aktiekapitalet och rättens prövning av vinstutdelning efter sådan nedsättning är enligt länsstyrelsens uppfattning för aktiemarknadsbolagen av sådan betydelse att angivna förslag bör genomföras.

Institutet för intern revision: I likhet med vad man kommit fram till i den till skrivelsen bifogade utredningen anser vi att det inte föreligger några redovisningstekniska skäl som talar emot ett medgivande till emission av aktier till en kurs understigande aktiernas nominella värde (underkursemission).

Ej heller synes dylika skäl kunna åberopas för en tvingande regel till utfyllnad av den differens som skulle skapas vid en underkursemission.

Vi ifrågasätter om den föreslagna lösningen med underkursemission grundar en praktisk möjlighet att tillgodose kapitalbehovet för de börsnoterade företagen (som åberopas i utredningen).

Troligen är problemet av en mer komplex natur och andra åtgärder, bl. a. av fiskal natur, torde vara nödvändiga för att stimulera aktiemarknaden och investeringsviljan i svenskt näringsliv.

Av de alternativa förslag som framförs synes en lösning med nedsättning av aktiekapitalet i kombination med nyemission vara det som smidigast går att anpassa till gällande lagstiftning. Detta förutsätter att den lagstiftade begränsning av utdelning i företag med nedsatt aktiekapital som föreligger på något sätt elimineras särskilt med avseende på sådana företag som har betryggande soliditet.

Det merarbete denna lösning skulle innebära för företagen bl. a. i form av infordrande av aktiebrev för nedstämpling torde inte innebära några större praktiska problem eftersom flertalet av de företag det här är fråga om är anslutna till VPC.

LO: Frågan om upphävande av aktiebolagslagens bestämmelse om förbud mot nyemission till underkurs (under nominella beloppet) har aktualiserats tidigare, bl. a. i samband med utredningarna inför och riksdagsbehandlingen av den nya aktiebolagslagen 1975. Det är framför allt i lågkonjunkturskeden med tendenser till låga aktiekurser – varvid en del börsbolagskurser också sjunker under nominella värdet – som frågan har aktualiserats.

Bakgrunden till aktiebolagslagens förbud mot underkursemission torde vara omsorgen om bolagens soliditet i den allmänna meningen att en nominell kapitalökning alltid skulle motsvaras av ett lika stort kontanttill-

skott i tillgångarna. I argumenteringen under 1970-talet vid två tillfällen (1972 och 1978), då Sveriges Industriförbund och Svenska Bankföreningen aktualiserat sitt reformkrav, har argumenten för en reform varit att kapitalökningsbehovet kan vara skäligt även om aktiemarknadskursen för tillfället är låg och att den andra utvägen (först kapitalnedsättning, sedan nyemission) får en ur viss synpunkt ofördelaktig psykologisk effekt för bolaget. Senare, då nya former för kapitalanskaffning medvetet tillskapats (konvertibla skuldebrev med rätt till nyteckningsoption, konvertibla aktier och lån mot vinstandelsbevis) har förslagsställarna framhållit att dessa former inte stärker soliditeten utan bara bolagets kapitalmässiga manöverutrymme.

De mot reformförslaget kritiska synpunkterna har varit att det praktiska behovet av nyemissioner i sådana speciella konjunktur- och aktiemarknadslägen som avses är obetydligt, vidare att de befarade nackdelarna (inklusive de administrativa och kostnadsmässiga) med kapitalnedsättning är överdrivna, att själva kapitalförsörjningsproblemet kan lösas på annat sätt och vidare att reformkraven inte är starka nog gentemot det åsyftade skyddet för borgenärer, aktieägare och anställda.

LO anser för sin del att den gamla regeln i aktiebolagslagen kan stå kvar utan olägenheter. Det är i varje fall inga allvarliga olägenheter förenade därmed. Det är emellertid väsentligt att öppet analysera olika fall, där önskan om underkursemission uppstår, för att se om trots allt starka skäl finns för en sådan.

Man kan skilja på olika beslutssituationer, som gäller t. ex. önskad kapitalförstärkning för vissa bestämda nya investeringsprojekt i företaget eller val av handlingsalternativ i en situation i fråga om fusionering, samgående eller uppköp av annat företags sida eller vidare val-alternativ i ett läge då konkurs eller reorganisation aktualiseras.

När det gäller behov av kapitalförstärkning anser LO att den kritik som säger att underkursemission hindrar en sund kapitalförstärkning kombinerad med ökad soliditet inte är avgörande. Önskan om nyemission i sådana lägen är erfarenhetsmässigt mindre vanlig. Dessutom finns knappast skäl att hävda soliditetsbehovet i ett läge, då uppenbart lönsamhetsfrågan och vinstutsikterna på längre sikt är den mest kritiska faktorn. Å andra sidan följer av ett sådant resonemang att samhället och framför allt banksystemet måste erbjuda större risktagande och möjligheter till uthållighet än för närvarande i konjunkturavmattningslägen. Detta är ett problem som inte kan lösas av rätt till underkursemissioner. Erfarenheten under 1970-talet har varit att aktieägarna sviktat just i pressade lägen och genom en viss riskkapitalflykt t. o. m. bidragit extra till låga aktiekurser.

När det gäller ett bolag i kris med risk för nedläggning, omorganisation eller övertagande genom annat företag kommer andra överväganden in i bilden. Förbudet mot underkursemission försvårar i någon mån därvid en lösning som innebär, att de tidigare aktieägarna mobiliserar egna resurser för att genom nya egna projekt få in företaget på en gynnsam lönsamhetsutveckling. En annan lösning, som innebär riktad emission till nya ägare, t. ex. ett investmentföretag, eller investeringsbanken blir formellt sett svårare. I det fallet kan det dock sägas att en riktad emission av det slaget är en så pass stor omställning att det vore ohållbart att måla ut en föregående kapitalnedsättning som en svår eller psykologiskt ofördelaktig åtgärd.

I ett läge då ett företag med lågt marknadsläge för aktiekurserna och sviktande lönsamhet blir föremål för erbjudanden om uppköp av en konkurrent eller annat företag vilket som helst blir som sagt en underkursemis-

sion – riktad eller av normalt slag – utesluten av det gällande förbudet. I det fallet är det knappast styrelsen eller ägarna genom stämman som har anledning känna saknad av formell möjlighet till underkursemission.

Förslagsställarna torde inte ha tänkt sig möjligheten av en lagfäst rätt till emissionsförtur för de anställda i ett sådant läge. LO anser för sin del inte att denna situation leder fram till ett behov av att medge möjlighet till underkursemission. Däremot kan det komma att finnas behov av förtursregler vid överlåtelse eller riktad emission i framtiden, men detta behov innefattar inte ett krav på möjlighet till underkurs.

I annat sammanhang har förslag förts fram i Sverige om rätt för bolag att äga aktier i det egna bolaget. LO vill bestämt varna för en kombination av sådan rätt med möjlighet till den nu föreslagna underkursemissionen. I ett sådant läge uppstår betydande spekulationsmöjligheter för större företag att företa en "löpande emission", varvid de egna aktierna säljs respektive köps på marknaden beroende på kursläget. Allvarliga möjligheter till kursmanipulationer skulle skapas. Möjligheterna till osund fusionsverksamhet skulle också drastiskt öka genom att köp av andra företag betalas med aktier i det egna företaget.

Med hänvisning till ovanstående får LO förorda att förbudet mot underkursemission nu inte upphävs.

Svenska handelskammarförbundet: Till stöd för sin hemställan har organisationerna bifogat en promemoria vari en grundlig genomgång av frågan om underkursemission presenteras. Svenska handelskammarförbundet har inte funnit anledning till erinran mot det resonemang som förs i promemorian. Att frågan om underkursemission fått ökad aktualitet genom senare års låga börskurser synes uppenbart. De invändningar som tidigare rests mot tanken på underkursemissioner vederläggs på ett övertygande sätt i promemorian. Av särskilt värde är enligt förbundets mening den jämförande studien mellan effekterna av en underkursemission och en nedsättning av aktiekapitalet kombinerad med nyemission, den möjlighet som närmast står till buds i dag. Härav framgår att underkursemission i flera fall bättre torde kunna skydda det bundna kapitalet och innebära ett incitament för framtida lönsamhet än en nedskrivning av aktiekapitalet. Bland annat av det skälet synes underkursemissionen också vara att föredraga från borgenärssynpunkt. Som framhålls i promemorian synes det även ur de anställdas synvinkel vara invändningsfritt att öppna möjlighet till underkursemission. Det är svårt att ha någon bestämd uppfattning om i vilken utsträckning underkursemission skulle komma att utnyttjas. Även om den praktiska användningen skulle visa sig relativt begränsad är detta dock inget skäl att inte öppna möjligheten för denna finansieringsform.

Svenska handelskammarförbundet anser således i likhet med organisationerna att frågan om underkursemission nu bör tas upp till prövning i departementet med sikte på att snarast kunna framlägga ett förslag. Förbundet vill härvid erinra om att riksdagen, då frågan vid riksmötet 1977/78 var uppe till prövning, uttalade att frågan skulle få prövas i annat sammanhang än det då aktuella lagstiftningsärendet. Riksdagens ställningstagande vid det tillfället synes i icke oväsentlig grad ha sammanhängt med en ovilja att så snart efter den nya aktiebolagslagens införande göra en förändring på denna punkt. Tiden borde nu vara mogen för att genomföra denna förändring av aktiebolagslagen. Det kan noteras att frågan ånyo väckts motionsvägen vid föregående riksmöte och att detta motionsförslag nu är under remissbehandling.

Svenska revisorsamfundet: Den utväg aktiebolagslagen anvisar för ak-

tiebolag, vars aktier noteras under pari, att nedsätta aktiekapitalet genom nedsättning av aktiernas nominella belopp och därefter företa en nyemission, är som framställningen anger behäftad med såväl praktiska som psykologiska nackdelar. Den i promemorian redovisade möjligheten att emittera nya aktier till en kurs under det nominella värdet innebär ett betydligt enklare förfarande. Samfundet instämmer i den i skrivelsen framförda uppfattningen att några påtagliga nackdelar med ett dylikt system inte torde uppkomma vare sig för borgenärer, aktieägare eller anställda. Med hänsyn härtill understöder samfundet hemställningen om ändring i aktiebolagslagen i syfte att möjliggöra för aktiemarknadsbolag att emittera aktier till en kurs understigande det nominella beloppet.

En öppen redovisning i räkenskaperna av underkursens belopp synes vara att föredra framför en nettoredovisning. Den sistnämnda redovisningsmetoden kan givetvis kompletteras med föreskrift om förklaring i notform, men bruttoredovisning i balansräkningen synes i jämförelse härmed vara att föredra. Den framkommande restposten, som kan bestå av såväl inbetalt kapital som fondaktiekapital, bör lämpligen med hänsyn härtill benämnas "verkligt aktiekapital".

Därest möjlighet till underkursemission öppnas, synes ingen anledning föreligga att uppställa något gränsvärde för underkursens storlek. Inga särskilda skadeverkningar behöver befaras av det förhållandet att underkursen ligger långt under pari jämfört med det fallet att avvikelsen från nominella värdet är mera måttlig. Som nedan framgår, anser samfundet att eliminering av underkursdifferensen bör krävas, vilket gör emissioner till kurser långt under pari mindre lockande.

Beträffande frågan huruvida krav på utfyllnad av underkursdifferensen skall uppställas och den tid inom vilken utfyllnad i så fall skall ske, vill samfundet framhålla, att underkursemissioner utnyttjas i lägen då bolagens aktier värderas så lågt att emissioner till nominellt värde inte är genomförbara. Det är enligt samfundets uppfattning naturligt att krav uppställes på utfyllnad efter hand av underkursdifferensen. Det belopp varmed utfyllnad skall ske, kan lämpligen sammankopplas med utdelningen till aktieägarna, antingen på så sätt att en viss procent av årsvinsten, exempelvis 20 procent, avgår för reducering av underkursdifferensen, innan utdelning får ske, eller också på så sätt att, därest bolagsstämman fattar beslut om utdelning överstigande exempelvis 5 procent, ett belopp motsvarande det varmed den beslutade utdelningen överstiger 5 procent, överföres för utfyllnad av underkursdifferensen. Möjlighet bör även införas att omedelbart utfylla skillnaden mellan nominellt och verkligt aktiekapital genom överföring av reservfond eller fritt eget kapital.

Vad beträffar det i skrivelsen framförda förslaget om förenkling av förfarandet vid nedsättning av aktiekapitalet i marknadsbolag instämmer samfundet häri. Likaså delar samfundet uppfattningen om önskvärdheten av en lagändring innebärande slopande av rättens prövning av vinstutdelning efter nedsättning av aktiekapitalet, då nedsättningen sker utan att förlustsituation är för handen och nedsättningsbeloppet överförs till reservfonden.

Sveriges ackordscentral: Den av de tre organisationerna väckta frågan är inte ny. Vid ett par tillfällen tidigare har förslag med samma innebörd överlämnats till statsmakterna, dock utan framgång. Enligt ackordscentralens mening visar emellertid erfarenheterna från de senaste fem åren att förslaget om rätt för börsnoterade företag att emittera aktier till underkurs nu bör bifallas. För vårt näringsliv är det viktigt att företagen gör de

investeringar som är nödvändiga för att vårt land skall kunna behålla sin konkurrenskraft på den internationella marknaden, något som är en förutsättning för att vår levnadsstandard inte skall sjunka. För investeringar krävs vanligen riskvilligt kapital. Den senaste tidens utveckling visar dock att benägenheten att tillhandahålla företagen sådant kapital har påtagligt minskat. De tre organisationerna är övertygade om att ett bifall till deras förslag skulle öka denna benägenhet. Ackordscentralen delar denna uppfattning och ackordscentralen har också förståelse för näringslivets motvilja mot att utnyttja den i dag till buds stående möjligheten att först nedsätta aktiekapitalet och därefter gå ut på marknaden med en nyemission för att få riskvilligt kapital. Ackordscentralen kan vidare inte finna att tillräckligt vägande skäl av principiell natur kan anföras mot förslaget.

På grund av det anförda får ackordscentralen tillstyrka bifall till förslaget.

Sveriges advokatsamfund: Det nu gällande förbudet mot underkursemission innebär, såsom påvisas i utredningen, att bolag vilkas aktier är noterade på fondbörsen eller lista utgiven av Svenska Fondhandlareföreningen i praktiken inte kan verkställa nyemission av aktier i de fall där bolagets aktier noteras under eller invid pari. Detta är ägnat att allvarligt försvåra kapitalanskaffningen för bolag med en sådan kursutveckling. Denna sammanfaller ofta med tidpunkter när olust råder på börsen och investeringar kan vara som mest angelägna både för det berörda företaget och för samhället. Med hänsyn till att under senare år ett förhållandevis stort antal av landets större företag haft sina aktier noterade på denna nivå är en revidering av förbudet mot underkursemission en angelägen fråga. Samfundet ansluter sig därför till organisationernas uppfattning att man genom ändringar i aktiebolagslagen bör underlätta möjligheterna att öka aktiekapitalet i berörda företag.

Den i Norge och Finland använda metoden, underkursemission med omedelbar utfyllnad av underkursdifferensen från eget kapital, synes inte inge några betänkligheter och samfundet tillstyrker att en sådan reform genomföres. Det skulle möjligen kunna ifrågasättas huruvida i angivna fall en underkursemission bör tillåtas i kombination med en riktad emission enär en emission av detta slag kan sägas på visst sätt gynna den nye aktieägaren på förutvarande aktieägares bekostnad. Samfundet ansluter sig emellertid till uppfattningen att det nu diskuterade problemet inte har något att göra med den inbördes relationen mellan aktieägarna, eftersom den omständigheten att emissionskursen ligger under värdet på de förutvarande aktierna ger upphov till exakt samma problem, vare sig emissionskursen ligger över eller under pari.

Samfundet delar organisationernas uppfattning att den möjlighet som i dag ges att nyemittera aktier vid börsnotering invid eller under pari, nämligen nyemission föregången av nedsättning av aktiekapitalet, med nu gällande regler knappast är praktiskt genomförbar. Även om tillskapandet av VPC-systemet medfört att antalet aktiebrev minskats och att aktiehanteringen förenklats, rör det sig dock alltjämt i de större börsnoterade bolagen om stora mängder aktiebrev. Samfundet tillstyrker förslaget att nedsättning av aktiekapitalet i s. k. aktiemarknadsbolag skall tillåtas ske genom en central registreringsåtgärd utan infordrande av aktiebreven för nedstämpling eller utbyte.

I utredningen har enligt samfundets mening på ett övertygande sätt visats att något egentligt borgenärsintresse inte kan anföras för att bibehålla de nuvarande reglerna i 6 kap. 5 § aktiebolagslagen om rättens tillstånd

till vinstutdelning inom tre år från nedsättningsbeslutets registrering för det fall att nedsättning skett utan att förlustsituation föreligger enligt bolagets balansräkning och nedsättningsbeloppet överförts till reservfonden. Samfundet tillstyrker därför organisationernas förslag att för angivna fall slopa dessa bestämmelser.

Ett genomförande av ovan tillstyrkta lagstiftningsåtgärder kommer sannolikt att medföra att behovet av underkursemission med kvarstående underkursdifferens inte blir särskilt framträdande.

Sveriges aktiesparares riksförbund: Skrivelsen från Industriförbundet m. fl. behandlar två problem, det ekonomiska – finns det behov av att genomföra nyemissioner till underkurs, samt det juridiska – vilka ändringar krävs i så fall i aktiebolagslagen. Aktiespararnas kommentarer begränsar sig till det första problemet. Dessutom anser vi det angeläget att belysa en annan effekt av möjligheten att emittera till underkurs.

I aktiebolagslagen finns regler om att aktiebolag måste åsätta aktier som ges ut ett nominellt värde. Som Industriförbundet m. fl. påpekar finns det dock inga krav på storleken av det nominella värdet. Ett företag som önskar arbeta med ett bundet eget kapital (aktiekapital + reservfond) på 100 miljoner och 1 miljon aktier kan således välja mellan att åsätta varje aktie ett nominellt värde på exempelvis en krona eller åttio kronor. I det förra fallet blir aktiekapitalet en miljon och reservfonden 99 miljoner. I det senare fallet blir motsvarande siffror 80 resp. 20 miljoner. Vid en aktiemarknadsmässig värdering torde en sådan skillnad i relationerna mellan aktiekapital och reservfond knappast tillmätas någon betydelse.

För aktievärdering spelar däremot substansvärdet, dvs. summan av bundet och fritt eget kapital viss roll. Det kan med viss rätt hävdas att substansvärdet borde utgöra det normala börsvärdet på företaget. Endast om ett företag har eller förväntas få högre lönsamhet än vad som motsvarar aktieägarnas avkastningskrav kommer börsvärdet att överstiga substansvärdet. Är å andra sidan lönsamheten lägre sjunker börsvärdet i relation till substansvärdet i motsvarande grad. Det förtjänar återigen att understrykas att den intressanta relationen i detta sammanhang är mellan substansvärde och börsvärde dvs. mellan företagens lönsamhet på hela det egna kapitalet och aktieägarnas avkastningskrav. Hur det egna kapitalet fördelar sig på olika reserver etc. är i detta sammanhang ointressant.

I Sverige värderas idag börsaktier till i genomsnitt ca 50 procent av sitt substansvärde, vilket bl. a. är ett uttryck för näringslivets låga lönsamhet. Innebörden av detta är att om någon satsar pengar i ett företag genom att deltaga i en nyemission kommer värdet av denna satsning att omedelbart halveras. Förutsättningen för att detta inte skall gälla är att företagets lönsamhetsutsikter inte förändras p. g. a. nyemissionen. Självfallet innebär en sådan förmögenhetsförlust ett allvarligt hot både mot företagens möjligheter att finansiera sig med riskvilligt kapital och mot aktieägarnas önskemål att finna en värdesäker sparform. Det skulle kunna hävdas att risken för förmögenhetsförluster är större ju lägre börsvärdet är i förhållande till substansvärdet. Om så vore fallet kunde det vara motiverat att hindra nyemissioner i företag där börsvärdet understiger en viss procentsats av det egna kapitalet. Det är dock inte sannolikt att en sådan spärr skulle medföra att samma företag som idag hindras att göra nyemission p. g. a. aktiebolagslagens förbud mot underkursemissioner skulle drabbas. Det finns därför anledning att i denna del instämma i Industriförbundets m. fl. kritik mot förbud mot underkursemissioner.

De utredningar som Industriförbundet m. fl. redovisat har inte tillräck-

ligt belyst orsakerna till den kraftiga nedvärdering som skett av aktier. En av förklaringarna är naturligtvis, såsom ovan påpekats, de dåliga rörelseresultaten i företagen. Andra viktiga förklaringar är den misstro som sprider sig mot aktieplaceringar över huvudtaget och de intressanta placeringsalternativ som finns, t. ex. premieobligationer.

Om man beaktar skattesituationen och risktagandet framstår premieobligationer som ett klart gynnsammare alternativ än aktier som placeringsform. Likaså är beskattningen av fastigheter mycket fördelaktig jämfört med aktier, då fastigheter får tillgodoräkna sig kontinuerlig höjning av ingångsvärdena med hänsyn till inflationen.

Vårt nuvarande skattesystem utgör alltså en viktig orsak till det dåliga intresset för aktieplaceringar vi idag kan notera. Samhällets tolerans för vinster måste höjas och aktier jämställas med andra placeringsalternativ i fråga om beskattningen. Därvid måste också den diskriminerande dubbelbeskattningen undanröjas. Inom Europeiska Gemenskapen finns flera modeller som borde kunna utnyttjas i vårt land. En förbättrad skattebehandling av aktieägarna i kombination med en positivare inställning från politikernas sida till aktieägande skulle positivt påverka börskurserna och därigenom både göra behovet av emissioner till underkurs mindre och möjligheterna till normala emissioner större än för närvarande.

Det bör också understrykas att den ur teoretisk synpunkt avgörande frågan är vilken lönsamhet tillskottet av eget kapital får i företaget. Antag att ett företag med ett eget kapital på 1 000 redovisar en förlust på 50. Genom en nyemission tillförs företaget 100 vilket möjliggör en rekonstruktion som medför att vinsten stiger till 30. Trots att detta bara motsvarar knappt 3 procent av det nya substansvärdet utgör vinstökningen i förhållande till tillskottet av eget kapital hela 80 procent. En korrekt utvärdering av huruvida en nyemission är till gagn för aktieägarna eller ej förutsätter således en prognos över hur lönsamheten för kommande år kommer att påverkas av en nyemission. Det behöver knappast påpekas att en sådan prognos inte är beroende av relationen mellan aktiernas nominella värde och börsvärdet.

Aktiespararna vill i detta sammanhang framhålla vikten av att företag i samband med emissioner verkligen ger ett ordentligt underlag till aktieägarna så att dessa kan bedöma sannolikheten för att lönsamheten skall bli acceptabel. Detta är i synnerhet viktigt för de mindre aktieägarna som i allmänhet saknar tillgång till sådant material som företagsledningen och företagsledningen närstående kretsar förfogar över. Risken är annars stor att de mindre aktieägarna drabbas av förmögenhetsförluster.

Om ett företags styrelse ser det som angeläget att emittera till underkurs är sannolikt både lönsamhetsläget dåligt och behovet av kapitalförstärkning akut. Om bolagets gamla aktieägare efter sedvanlig prövning står för kapitaltillskottet förbättras troligen företagets framtidsutsikter, annars skulle emissionen inte kunna genomföras. Som ovan redovisats torde detta leda till att avkastningen på det gamla kapitalet avsevärt förbättras, och det nya aktiekapitalet får också en betydande avkastning.

Under senare år har vi emellertid sett att företag i en pressad situation tvingats be statsmakterna om bistånd antingen i form av direkta subventioner eller i form av så kallade mjuka lån, t. ex. villkorslån. Finns det då en möjlighet för företaget i fråga att genom en riktad emission till underkurs erbjuda långivaren, som kan vara staten eller eventuellt framtida fonder, rätten att teckna aktier kan detta vara till stark nackdel för bolagets gamla aktieägare. Statsmakterna eller fonderna kan då sätta som villkor att

få rätt att teckna en riktad emission. I ett sådant tvångsläge kan aktieägarna bli tvingade acceptera detta. Att göra det svårare att besluta en dylik riktad emission till underkurs genom kvalificerad majoritet kan synas vara tillräckligt. Finns en laglig möjlighet att besluta en riktad emission blir emellertid majoritetsgränsen en chimär, eftersom långivaren kan ställa villkor. Utan fördelaktig riktad emission ställer långivaren kanske inte upp. Och vi har därigenom tvångssituationen som allvarligt kan skada de gamla aktieägarna. Däremot borde det vara möjligt för bolagets styrelse att låta långivare teckna till underkurs i den utsträckning som de gamla aktieägarna inte utnyttjar sin rätt att teckna vid en eventuell emission.

Aktiespararnas Riksförbund föreslår därför att emission till underkurs accepteras, men att en sådan emission inte får vara riktad. Däremot bör styrelsen, liksom idag, ha rätt att låta även icke aktieägare utnyttja överblivna teckningsrätter.

Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund: Under senare år har kursvärdet på aktier i bolag som är noterade på fondbörs eller lista utgiven av fondhandlareföreningen i större utsträckning noterats under nominella värdet. Detta förhållandet gäller för ett flertal av landets större företag som under lång tid haft sina aktier noterade under pari. Nyemitteringar av aktier i dessa bolag är enligt nuvarande lagstiftning praktiskt taget ogörligt om man bortser från möjligheterna till nedsättning av aktiekapitalet enl. 6 kap. 1 § 3 st. 3 p. i aktiebolagslagen. Detta förfaringssätt torde emellertid vara mindre attraktivt för aktieägarna, såväl praktiskt som psykologiskt.

Många av dessa bolag, som på grund av konjunkturförändringar eller andra omständigheter kommit att ligga under pari, har behov av att genom kapitaltillskott bygga upp och vidareutveckla företagen, vilket såväl ur borgenärers, anställdas, samhällets och aktieägarnas synpunkt kan vara fördelaktigt. Förbundet instämmer i organisationernas bedömning om att en lagändring som gör det möjligt till nyemitteringar under pari måtte komma till stånd.

I övrigt föranleder förslaget inga kommentarer från förbundets sida.

Svenska företagares riksförbund: Förbundet skall i fortsättningen uppehålla sig endast vid frågorna om underkursemission. – – – Förbundet ansluter sig helt till den framställning organisationerna gjort. Organisationerna har på ett övertygande sätt visat 1) att behov av den föreslagna reformen föreligger 2) att inga berättigade intressen träds för nära genom reformen 3) att de argument emot reformen som hittills presterats ej är hållbara 4) att reformen lagtekniskt och praktiskt är tämligen lätt att genomföra.

Förbundet vill framförallt understryka ett led i organisationernas motivering. Börsens notering av ett bolags aktier innebär långt ifrån någon otvetydig eller säker värdering. Detta gäller vare sig aktierna noterats över pari, vid pari eller under pari. Visserligen påverkas börsens notering av sådana omständigheter som bolagens soliditet, likviditet och resultat, av företagets ställning på marknaden, och av förtroendet för företagspolitiken och för företagsledningen. Men noteringen tar även hänsyn till konjunkturella förhållanden i stort och till den politiska och sociala situationen i samhället. Den nuvarande låga värderingen av aktiemarknadsbolagens aktier speglar sålunda både det internationella konjunkturläget och aktiemarknadens pessimism inför en samhällsutveckling där företagens ställning att fungera på en fri marknad alltmera beskurits och där nya, än värre inskränkningar i rörelsefrihet och ägartrygghet hotar. Börsens notering blir därför – ur de värderingssynpunkter som i det nu förevarande samman-

hanget är aktuella – inte tillförlitlig, i vart fall inte så att den bör få sätta ur spel gängse företagsekonomiska och aktiebolagsrättsliga metoder för värdering av företagen. Om de av organisationerna föreslagna reformerna ej genomfördes, skulle konsekvensen därför bli den att en lång rad av våra främsta och bäst skötta företag inte skulle kunna intressera aktiemarknaden för nyteckning av aktier utan att bolagen dessförinnan hade nedsatt sitt hittillsvarande kapital så mycket att det nominella värdet komme att ligga ej oväsentligt under den nuvarande börskursen. Sådana konsekvenser anser förbundet inte godtagbara.

Förbundet har bland sina medlemmar huvudsakligen ledare för mindre och medelstora företag. Dessa har endast undantagsvis sina aktier noterade på fondbörs eller fondhandlarelista. Det oaktat anser förbundet det som angeläget att organisationernas framställning bifalles. Som bekant har med nuvarande skattelagstiftning ett framgångsrikt mindre familjeföretag ej några möjligheter att växa till någon nämnvärd storlek. Det är ju nämligen inte möjligt att inom företaget generera eller att genom tillskott från aktieägarna bygga upp ett aktiekapital som är tillräckligt stort för en annars möjlig expansion. Företagens ägare nödgas i stället finanisera en expansion genom lånemedel av olika slag. Denna utväg innebär självfallet ett starkt beroende till långivarna och stora risker för borgenärerna. Ökande lån kan inte ersätta ett ökat risktagande aktiekapital. I detta dilemma har som bekant ett stort antal – hundratals – av våra bäst skötta mindre och medelstora familjeföretag under den senaste 15-årsperioden tvingats att uppgå i större koncerner och ofta nog bli avvecklade som individuella företagsenheter.

Förbundet anser det ytterst viktigt att aktiemarknadens möjlighet att fungera förstärks, såväl genom reformer av det slag organisationerna föreslår som genom andra reformer. De mindre och medelstora företag som idag har expansionsmöjligheter måste ges möjligheter att växa utan en ökande skuldbörda och utan bidrag och understöd från samhället. De storföretag som idag finns på aktiemarknaden och som svarar för en väsentlig del av vår allmänna levnadsstandard och av resursskapandet i Sverige har inte behövt finansiera sin tillväxt enbart genom lån utan främst genom successiva utökningar av det riskbärande aktiekapitalet, utökningar som tillförts dem via aktiemarknaden av enskilda människor och av andra företag och institutioner.

Sveriges grossistförbund: Frågan om nyemission av aktier till underkurs har aktualiserats vid ett flertal tillfällen under 70-talet men har hittills icke fått någon tillfredsställande lösning. Den nu gjorda framställningen bygger på en promemoria, vilken bifogats remisshandlingarna i kopia. I promemorian belyses på ett utmärkt och uttömmande sätt alla de spörsmål som sammanhänger med underkursemissioner.

Vi finner det väsentligt att det för de bolag som i dagens börsläge i praktiken är förhindrade att göra nyemissioner tillskapas nya regler, som möjliggör emissioner till underkurs. Vi har inte kunnat finna att ett sådant institut skulle äventyra anställdas eller borgenärers intressen. De invändningar som rests, bl. a. av föredragande statsrådet i prop. 1975: 103, anser vi väga mindre tungt än de uppenbara fördelar som uppnås om det nu framlagda förslaget blir föremål för lagstiftning. Till dessa fördelar hör icke minst företagens möjlighet till ökad konsolidering i form av ett större eget bundet kapital med därav följande bättre finansiell uthållighet.

Vi tillstyrker därför det nu framlagda förslaget och instämmer i framställningens redovisade uppfattning att emittering till underkurs endast

skall få göras av existerande marknadsbolag och att skillnaden mellan nominella värdet och inbetalt belopp (underkursen) skall redovisas som avgående post i direkt anslutning till aktiekapitalet.

Sveriges köpmannaförbund förklarar sig inte ha något att erinra mot att de framlagda förslagen får ligga till grund för beslut i ärendet.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Först kan konstateras, att vi i dag upplever en i efterkrigstiden helt ny situation, där ett stort antal börsbolag noteras till kurser under pari. Detta måste givetvis menligt inverka på företagens möjlighet att anskaffa nytt riskvilligt kapital. Då bolagens förmåga att genom tillräckliga vinster själva finansiera sin verksamhet begränsats, har följden blivit dålig finansiell uthållighet. Vad detta betyder för sysselsättningen torde även för en bredare allmänhet i dag stå helt klart. Alla tänkbara ansträngningar bör därför göras för att underlätta för företagen att återvinna aktiemarknadens förtroende.

Enligt vår uppfattning är detta emellertid mer en fråga om politiska beslut än lagtekniska ändringar för att tillåta nyemission till underkurs. Den diskriminerande behandlingen av aktier i jämförelse med premieobligationer, lotterier av alla de slag etc. måste undanröjas; dubbelbeskattningen av aktieutdelning måste upphöra; klarhet måste vinnas i frågan om vad som avses med löntagarfonder etc. Det är i dessa frågor problemen ligger. Det är också här som lösningarna måste presenteras.

Skulle beslut i ovan nämnda hänseende dröja, måste dock andra lösningar under tiden stå till buds. Vårt förbund instämmer därför i rubricerade organisationers åsikt om det angelägna i möjligheten till nyemission av aktier till underkurs med beaktande av de i den upprättade PM skissade lösningarna.

Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag: Vi anser att det icke ankommer på oss att bedöma hur stort behovet är av de föreslagna åtgärderna och har i stället studerat förslagen från i första hand teknisk synpunkt. Vi anser att de föreslagna åtgärderna kan genomföras inom ramen för vår nuvarande aktiehanteringsteknik.

Innehåll

Bilaga 1.
Kommitténs sammanfattning av sitt betänkande (SOU 1978:67) ... 1

Bilaga 2.
Lagförslag av kommittén (SOU 1978:67) ... 7
Förslag till lag om handelsbolag och enkla bolag ... 7
Förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner ... 18

Bilaga 3.
Sammanställning av remissyttranden över 1974 års bolagskommittés delbetänkande (SOU 1978:67) Nya bolagsregler m. m. ... 28
1 Allmänt om betänkandet ... 28
2 Förslaget till lag om handelsbolag och enkla bolag ... 30
2.1 Allmänt ... 30
2.2 Bolagsbegreppet ... 34
2.3 Begreppen handelsbolag och enkelt bolag ... 35
2.4 Kommanditbolag ... 43
2.5 Styrelse i handelsbolag ... 55
2.6 Särbestämmelser i övrigt för större handelsbolag ... 61
2.7 Bestämmelser för handelsbolag i allmänhet ... 63
2.7.1 Formkrav ... 63
2.7.2 Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter ... 65
2.7.3 Bolagets och bolagsmännens förhållande till tredje man 68
2.7.4 Bolagets likvidation och upplösning ... 70
3 Förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner ... 73
3.1 Allmänt ... 73
3.2 Årsredovisning ... 77
3.3 Revision ... 89
3.4 Koncerner ... 99
3.4.1 Allmänt ... 99
3.4.2 Sidoordnade koncerner ... 104

Bilaga 4.
Kommitténs sammanfattning av sitt betänkande (SOU 1979:46) ... 109

Bilaga 5.
Lagförslag av kommittén (SOU 1979:46) ... 113
1 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975: 1385) ... 113
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1974: 12) om anställningsskydd 114
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1974: 981) om arbetstagares rätt till ledighet för utbildning ... 114
4 Förslag till lag om ändring i semesterlagen (1977: 480) ... 115

Bilaga 6.
Sammanställning av remissyttranden över 1974 års bolagskommittés slutbetänkande (SOU 1979:46) Koncernbegreppet m. m. ... 116
1 Allmänt om betänkandet ... 116
2 Koncernbegreppet ... 118
2.1 50/50-bolaget i aktiebolagsrätten ... 118
2.2 50/50-bolaget i arbetsrätten ... 119
2.3 50/50-bolaget i skatterätten ... 127
2.4 Övrigt ... 129
3 Intresseföretag ... 130

Bilaga 7.
Revisors verksamhet. BRÅ PM 1978:2 ... 134
Förord ... 134
Innehåll ... 135
Sammanfattning ... 136
Författningsförslag ... 138
1 Inledning ... 143
2 Allmänt om revisorsområdet ... 143
2.1 Revisors verksamhet ... 143
2.1.1 Revision ... 143
2.1.2 Övrig verksamhet ... 144
2.2 Revisorskåren ... 146
2.2.1 Olika kategorier av revisorer ... 146
2.2.2 Olika organisationer ... 147
2.3 Kommerskollegiums tillsynsverksamhet ... 148
2.4 Något om normerna på revisorsområdet ... 149
3 Överväganden ... 150
3.1 Allmänt ... 150
3.2 Revisors kompetens ... 151
3.3 Registrering av revisor ... 154
3.4 Beteckning på revisors verksamhet ... 155
3.5 Revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet ... 157
3.6 Kommerskollegiums tillsynsverksamhet ... 161
3.7 Etiska regler ... 162
Reservationer ... 165
Bilaga 7:1. Fall från kommerskollegiums tillsynsverksamhet enligt revisorsförordningen ... 167
Bilaga 7:2. FAR:s regler för god revisorssed ... 180
Bilaga 7:3. SRS:s etiska och kollegiala regler ... 186
Bilaga 7:4. SRF:s regler om god sed ... 189

Bilaga 8.
Sammanställning av remissyttranden över BRÅ:s promemoria (BRÅ PM 1978:2) Revisors verksamhet ... 192
1 Allmänna synpunkter ... 192
2 Revisors kompetens ... 204
3 Registrering av revisor ... 217
4 Beteckning på revisors verksamhet ... 222
5 Revisors tystnadsplikt och upplysningsskyldighet ... 232
6 Kommerskollegiums tillsynsverksamhet ... 250
7 Etiska regler ... 256

Bilaga 9.
Aktiebolagslagen – förstärkt skydd för det bundna kapitalet, m.m. BRÅ PM 1979:5 ... 267
Förord ... 267
Innehåll ... 268
Sammanfattning ... 269
Författningsförslag ... 271
1 Inledning ... 278
2 Huvuddragen i gällande rätt ... 278
3 Patentverkets bolagsbyrå ... 282
4 Vissa statistiska uppgifter ... 282

5 Missbruk av aktiebolagsformen ... 284
6 Utredningar ... 286
6.1 Översynen av konkursförfarandet ... 286
6.2 Statskontoret ... 287
6.2.1 Samordning av data om företag och organisationer ... 287
6.2.2 Patentverkets bolagsbyrå (Bo 10) ... 288
7 Allmänna överväganden ... 288
8 Likvidation ... 290
8.1 Nuvarande ordning ... 290
8.2 Överväganden ... 292
9 Kvalificerad revisor m. m. ... 295
9.1 Nuvarande ordning ... 295
9.2 BRÅ PM (1978: 2) Revisors verksamhet ... 297
9.3 Överväganden ... 297
9.3.1 Kvalificerad revisor ... 297
9.3.2 Revisors skyldighet vid kapitalbrist ... 298
10 Byte av firma och säte ... 300
10.1 Nuvarande ordning ... 300
10.2 Överväganden ... 301
11 Byte av styrelse ... 302
11.1 Inledning ... 302
11.2 Överväganden ... 303
12 Låneförbudet ... 304
12.1 Nuvarande ordning ... 304
12.2 Överväganden ... 304
13 Vilande bolag och skrivbordsbolag ... 306
13.1 Nuvarande förhållanden ... 306
13.2 Överväganden ... 308
14 Aktiebolagsregistret ... 309
Bilaga 9: 1. Reservation inom arbetsgruppen av ledamoten Bångstad 311
Bilaga 9: 2. Reservation inom styrgruppen av ledamoten Winberg . 318

Bilaga 10.
Sammanställning av remissyttranden över BRÅ:s promemoria (BRÅ PM 1979: 5) Aktiebolagslagen – förstärkt skydd för det bundna kapitalet, m. m. ... 319
1 Allmänna synpunkter ... 319
2 Likvidation ... 330
3 Kvalificerad revisor m. m. ... 344
4 Byte av firma och säte ... 353
5 Byte av styrelse ... 364
6 Låneförbudet ... 370
7 Vilande bolag och skrivbordsbolag ... 381
8 Aktiebolagsregistret ... 389

Bilaga 11.
Skrivelse 1978-12-04 från Sveriges Industriförbund m. fl. om nyemission av aktier till underkurs m. m. ... 395
Bilaga 11: 1. PM angående nyemission av aktier till underkurs m. m. 397

Bilaga 12.
Sammanställning av remissyttranden över skrivelse 1978-12-04 från Sveriges Industriförbund m. fl. om nyemission av aktier till underkurs m. m. ... 415
Innehåll ... 439

Norstedts Tryckeri, Stockholm 1980