

Tidningen **Balans**

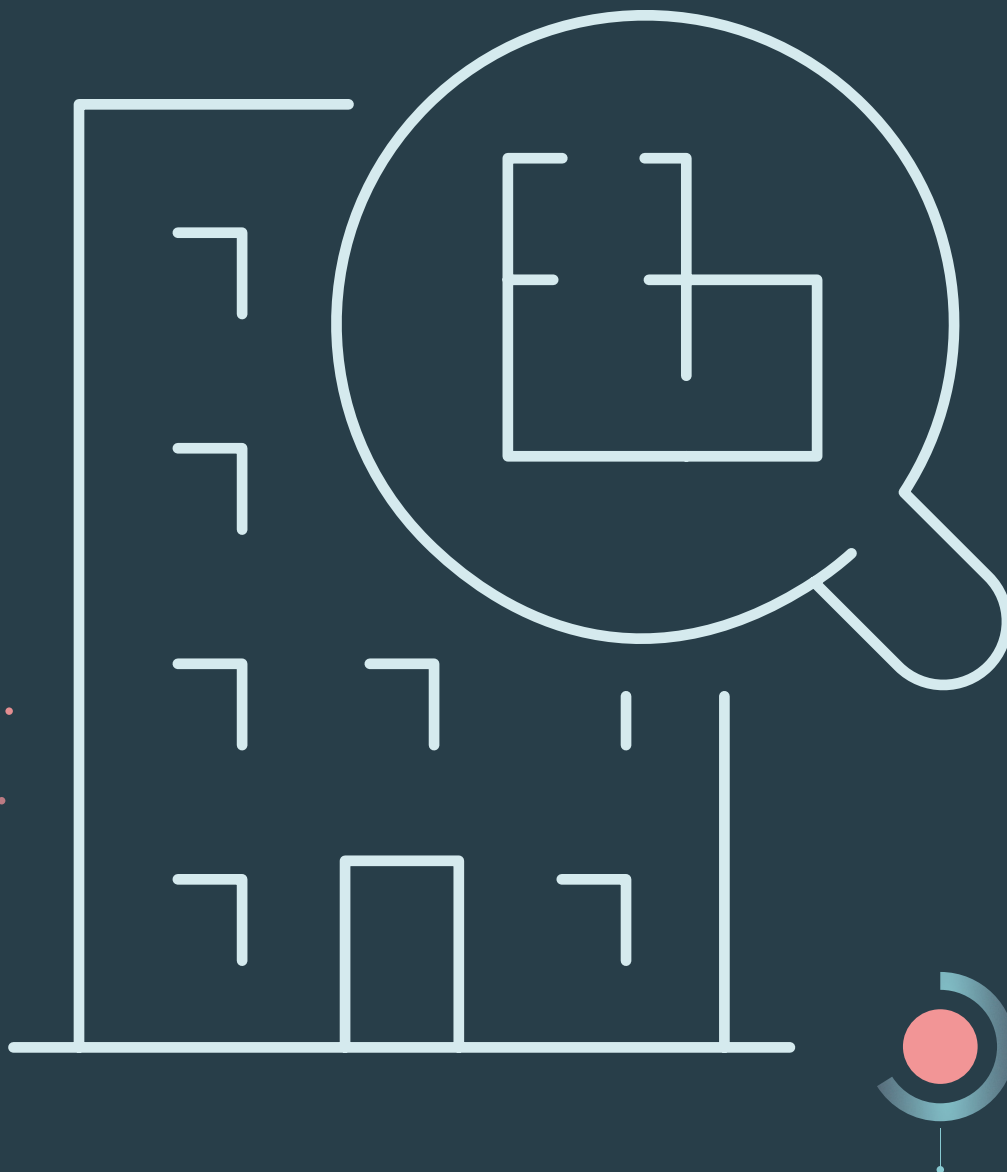
NUMMER 3
2021

Fördjupning

Framtidens
redovisning i

BRF

s. 4



S. 9

Företrädaransvar

S. 17

En förändring från struktur
till professionell bedömning?

S. 21

Valet av tvistlösningsmetod



Potential för större utrymme för den professionella bedömningen

NU ÄR VARDAGEN IGÅNG igen efter en sommar som förhoppningsvis inneburit en chans att ladda batterierna och njuta av ledighet. Men alla har inte lagt arbetet åt sidan. Elina Malmström har sammanfattat sin doktorsavhandling "An Audit is an Audit" (som hon disputerade med vid Stockholms universitet i juni) i en intressant artikel som vi nu kan publicera i Balans Fördjupning. Hon konstaterar att det i branschen sker en utveckling med potential att ge ett större utrymme för den professionella bedömningen.

Björn Forssén kommenterar förslaget om en reformering av reglerna i skatteförfarandelagen om företrädaransvar och återknyter bland annat till sina tidigare fördjupningsartiklar och Dan Engström och Elin Nilsson belyser fem frågor att beakta vid valet av tvistlösningsmetod.

Redovisning i bostadsrättsföreningar är en fråga som engagerar. Under våren har en debatt förts på Balans webb och i en artikel i detta nummer resonerar Johan Törnquist om framtidens redovisning i bostadsrättsföreningar.

Trevlig läsning!

P.S – Kika in på Balans webb 23 september. I samband med FAR:s årsstämma avslöjas vem som är årets vinnare av CH Witts pris!

Charlotta Marténg
Chefredaktör

charlotta.marteng@far.se
08-506 112 49

**Funderar du
på att skriva en
fördjupnings-
artikel?**

Hör av dig till
charlotta.marteng@far.se

Balans Fördjupning • Nummer 3/2021

Chefredaktör och ansvarig utgivare

Charlotta Marténg
08-506 112 49

Annonser

Mikael Wallenius,
SB Media AB
08-545 160 78
mikael@sb-media.se

Layout

Trilobit kommunikation

Webb

tidningenbalans.se

Balans Fördjupning ges ut av FAR AB

Medlem av Sveriges Tidskrifter.

TS-kontrollerad fackpressupplaga
10 200 (2019/2020)

Adress

Box 6417
113 82 Stockholm

Balans Fördjupning medföljer vartannat nummer av Balans. Fördjupningsartiklarna publiceras även löpande på tidningenbalans.se.

Införda artiklar återger författarnas eller intervjupersonernas åsikter och behöver inte motsvara FAR:s.



FAR



Innehåll

— NUMMER 3 2021 —

**4 Framtidens redovisning
i bostadsrättsföreningar**

Johan Törnquist

9 Företrädaransvar

Björn Forssén

**17 En förändring från struktur
till professionell bedömning?**

Elin Malmström

21 Valet av tvistlösningsmetod

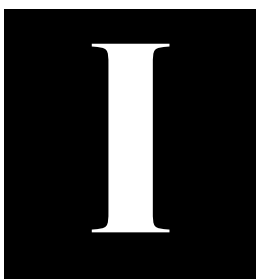
Dan Engström, Elin Nilsson



Framtidens redovisning i bostadsrättsföreningar

Debatten om redovisning i bostadsrättsföreningar har pågått under många år. I denna artikel resonerar Johan Törnquist om framtidens redovisning i bostadsrättsföreningar. En ansenlig del av befolkningen berörs och stora ekonomiska värden är inblandade. Kan vissa problem som uppstår avhjälpas med obligatorisk revision utförd av en kvalificerad revisor?

Text: **Johan Törnquist**



stadgarna för en bostadsrättsförening står det ofta ungefär så här: "har till ändamål att upplåta lägenheter..." och vidare "ska främja medlemmarnas ekonomiska intresse...". Det senare citatet har samma lydelse i lag om ekonomiska

föreningar, 1 kap 1§.

Man kan tycka att målet borde vara att över föreningens livslängd skapa en jämn utveckling av resultat, månadsavgifter och underhållskostnader med mera. Det vill säga att bygga upp ett eget kapital (reserver) för att kunna möta framtida underhållsutgifter, så att man vid tidpunkter med högre underhållskostnader slipper chockhöja månadsavgifterna eller begära tillskott från medlemmarna. Bostadsrättsinnehavare och styrelseledamöter har i de flesta fall ett kortare perspektiv för att främja sitt ekonomiska intresse, vilket då i och för sig kan stämma med stadgarna och lagtexten.

Tittar man vidare i bostadsrättslagen så finns där bestämmelser om bland annat stadgar och ekonomisk plan. Där står övergripande att stadgarna ska ange "grunderna för avsättning av medel för att säkerställa underhållet av föreningen hus" och i ekonomisk plan ska man notera "kostnader för nödvändigt underhåll och nödvändig tillbyggnad, ombyggnad eller andra nödvändiga ändringsarbeten". Det lämnas ganska öppet till författaren av stadgar och ekonomisk plan att komma fram till dessa faktorer i detalj.

I *Balans fördjupning nr 1 2021* skriver Deurell en artikel om "Avskrivningar på byggnad i bostadsrättsföreningar – inte en lämplig metod för nödvändigt sparande". Jag vill med detta inlägg ge min syn på redovisning i en bostadsrättsförening, främst vad gäller underhållskostnader, yttre underhållsfond, avskrivningar, byggnad och eget kapital. Jag kommenterar också delar av Deurells artikel och försöker ge några tankar om framtida redovisningsregler. Det har även

funnits andra läsvärda artiklar i *Balans* genom åren om detta, bland annat i *Balans nr 12/2009* och *Balans fördjupning nr 4/2016*. Jag kan också rekommendera en läsvärd uppsats från Lunds Universitet, vårterminen 2015: "Underhållsfunderingar".

I det följande när jag nämner underhållskostnader, menar jag vad många kallar "periodiskt underhåll". Dessa kostnader ska helst också återfinns i en underhållsplan – till skillnad från löpande underhållskostnader.

Resultat- och balansräkning i en bostadsrättsförening i dagsläget

Hanteringen av resultat- och balansräkning skiljer sig åt i regelverken K2 resp K3, men allmänt sett kan man säga följande.

I föreningens resultaträkning hamnar årets kostnader för periodiskt underhåll. Alltså de år som föreningen drabbas av större underhållsarbeten, är det inte konstigt om det blir stor förlust och därmed minskar eget kapital det räkenskapsåret.

Inom eget kapital sker om en omfördelning mellan bundet och fritt eget kapital avseende yttre underhållsfond. En avsättning till yttre underhållsfond ökar det bundna och minskar det fria egna kapitalet. För ett "uttag" ur yttre underhållsfond sker det omvända. Alltså aldrig någon påverkan på totalt eget kapital.

Naturligtvis återfinns avskrivningar i resultaträkningen som minskar tillgångsvärdet på byggnad i balansräkningen.

Alltså för att upprätthålla ett positivt och tillräckligt eget kapital i det här sammanhanget, krävs alltså en summa vinster över tiden som klarar av avskrivningar och allt periodiskt underhåll. Ett annat sätt att uttrycka det är att det behöver byggas upp reserver i eget kapital för att bland annat kunna klara framtida underhållskostnader.

I Deurells artikel uppfattar jag det som att avskrivningarna ses som besvärande, då månadsavgifterna även måste täcka dessa om resultatet ska gå ihop och i artikeln sägs att "Det vore i och för sig sunt för

”En vanlig missuppfattning bland medlemmar i bostadsrättsföreningar är nog att summan i yttre underhållsfond också finns placerat i likvida medel.”

föreningens ekonomi att samla pengar på hög så att det räcker till att riva huset och bygga ett nytt efter 100 år”. Ett enkelt tankeexperiment, där en förening bildas med en byggnad och motsvarande lån och sedan en resultaträkning där månadsavgifterna täcker avskrivningar och övriga kostnader, så det blir ett nollresultat. I balansräkningen minskar byggnaden med avskrivningarna efterhand och de månadsavgifterna som inbetalts i likvida medel går åt till föreningens kostnader och amorteringar över tiden. Alltså vid tidens ände blir allt noll: ingen byggnad, inga lån, inga likvida medel, inget eget kapital – inte en hög med pengar, men teoretiskt är det då dags att bygga upp ett nytt hus och ta nya lån osv. Här bortser jag ifrån ursprungliga insatser.

Deurell nämner i sin artikel ”att spara inför framtida utgifter”. Jag antar då att med sparande avses att skapa buffert i föreningens egna kapital. Han skriver vidare att ”föreningarna inte längre bryr sig om att balansera sina resultaträkningar”.

Om det skulle vara på det viset, kan man ställa sig frågan om inte kapitalskyddsreglerna för bostadsrättsföreningar borde närma sig de något strängare reglerna som finns för aktiebolag i ABL 25 kap. Det är mycket stora ekonomiska värden som finns i Sveriges bostadsrättsföreningar. Jag reviderar föreningar som ekonomiskt förvaltas av till exempel HSB, Riksbyggen, SBC och lokala förvaltare. I huvudsak är min erfarenhet att dessa har en seriös inställning till bostadsrättsföreningens redovisning och har ett långsiktigt perspektiv. De flesta är nog dock överens om att det finns klara brister i att kunna jämföra årsredovisningar mellan olika bostadsrättsföreningar och detta skapar bland annat bekymmer för kreditgivare och intresserade lägenhetsköpare. **I viss mån skulle detta kanske kunna avhjälpas med obligatorisk revision av kvalificerad revisor?**

Man ser ganska ofta numera resonemang om att summera beloppen för avskrivning på byggnaden och avsättningsbeloppet till yttre fond och ställa det i relation till antalet kvadratmeter. Jag tycker detta resonemang kan vara tilltalande. I en förening där man inte satsar så mycket på att underhålla

byggnaden, behövs desto högre belopp på avskrivningarna och omvänt i föreningar som satsar mycket på underhåll, behöver kanske inte avskrivningarna vara så höga. Det finns framtagna, rekommenderade mått per kvadratmeter på detta i branschen och i Deurells artikel presenteras en intressant undersökning gjord av Parameter Revision.

Yttre underhållsfond

En vanlig missuppfattning bland medlemmar i bostadsrättsföreningar är nog att summan i yttre underhållsfond också finns placerat i likvida medel. Just att man använder ordet fond, skapar kanske förvirring. En tanke vore måhända att sätta ett krav på att motsvarande belopp ska finnas i likvida medel, såsom Deurell indikerar, men detta kan kanske vara svårt att hantera i praktiken, då ett avsättningsbelopp inte alls behöver betyda att föreningen genererat lika mycket i nya likvida medel det året.

Underhållsplanen bör uppdateras varje år med att utförda åtgärder tages bort ur planen och att eventuellt nyupptäckta framtida underhåll sätts in i planen. Detta får då utslag i bokslutsarbetet genom att ”uttag” görs ur yttre underhållsfonden och att nytt uppdaterat avsättningsbelopp bokförs. Ofta kan det röra sig om väldigt stora belopp i en underhållsplan, till exempel gällande tak/fönster etcetera. Ofta, i vart fall i nybyggda föreningar, inträffar dessa utgifter inte förrän det gått ett antal år, men då gäller det att reserver för detta byggs upp i föreningen. **Alltså att det byggs upp ett eget kapital tack vare genererade vinster, som kan användas i framtiden för att matcha större kostnader.**

Man ser ibland i debatten om ekonomin i bostadsrättsföreningar nuförtiden ett resonemang om att det viktigaste ekonomiskt för föreningen är att klara sitt kassaflöde. Se till exempel i Deurells artikel, där det skrivs ”kassaflödet från den löpande verksamheten, är den bästa måttstocken”. Jag anser att det är för enkelt att uttrycka sig på det viset. Ett kassaflöde måste täcka, förutom de löpande utgifterna, också en reserv för framtida utbetalningar för underhåll. Dock behöver inte kassaflödet ge

täckning för exakt alla framtida underhållsutgifter, ty en del av dessa kan finansieras genom extern finansiering, men i värsta fall tillåter inte kreditgivaren en ökad upplåning. Ett positivt kassaflöde är såklart viktigt så att föreningen inte kommer på obestånd.

Man kan jämföra med hur en privat fastighetsägare måste resonera vid förvaltningen av sin fastighet. I bokföringen redovisas en avskrivning på byggnaden med nyttjandeperioden som beräkningsgrund. Hen måste dock även se till att det skapas en buffert i eget kapital för framtida underhåll/reparationer som inte aktiveras. Alltså någon form av underhållsplan behövs. I detta fall eftersträvar så klart fastighetsägaren också en avkastning, som också ackumuleras i det egna kapitalet.

Över tiden har även rubriceringen i bokföringen av yttre underhållsfond förändrats. Ett kanske mer pedagogiskt, men kanske inte redovisningsteoretiskt, bättre sätt var då uttag och avsättning till yttre reparationsfond konterades över resultaträkningen. Det vill säga då föreningen haft "periodiskt underhåll", fanns detta bland föreningens kostnader och vidare ner i resultaträkningen gjordes "uttag" ur yttre underhållsfond som intäkt, var efter det årets nödvändiga avsättning till yttre underhållsfond blev en kostnad. Det är nog därför en del ekonomiska förvaltare väljer att nedanför den ordinarie resultaträkningen, visa förändringen av yttre underhållsfond som om det hade redovisats i resultaträkningen.

Likaså har placeringen av yttre underhållsfond vandrat i balansräkningen över tiden. Numera finns den sålunda inom bundet eget kapital. Beloppen är sannolika, men kanske ovissa när de infaller i tiden och i belopp. Medlen kommer att hamna hos leverantörer, inte hos medlemmar. Är det då fråga om ett eget kapital egentligen?

Om man i stället ser på begreppet "avsättning" som balanspost, ska den ju vara en förpliktelse på grund av inträffad händelse på laglig grund eller dylikt. Skulle man kunna hävda att vid föreningens bildande uppstår en laglig förpliktelse att vårda

fastigheten? Tanken dödas dock av punkten 16.3 i K2-regelverket som säger att avsättningar inte är till för framtida underhåll. Skulle man kunna göra ett undantag för bostadsrättsföreningar?

Visserligen skulle då inte heller föreningens egna kapital öka om man lägger yttre underhållsönder rubriken avsättningar. Ovan argumenterade jag för att föreningen bör bygga upp ett eget kapital inför framtiden. Om föreningen skulle tillåtas bokföra en avsättning, behövs kanske inte så mycket eget kapital, men om beloppet redovisas som avsättning, ger det kanske en tydligare signal om vilka framtida kostnader som finns – än om det redovisas i bundet eget kapital?

Vid en sådan här omläggning skulle en del föreningar få ett negativt eget kapital, om det egna kapitalet i dagsläget bärs upp av stor yttre underhållsfond och hur ska man då hantera det?

Avskrivningar

De flesta är nog överens om att redovisningsteoretiskt ska avskrivningar göras på byggnader. Jag tycker att Deurell korrekt påpekar att en ökning av ett fastighetsvärde i grunden kan hänföras till en värdestegring av markvärdet.

Det är allmänt känt att avskrivningar byggnader hanteras väsentligen olika i redovisningsreglerna K2 respektive K3. Generellt kan man säga att underhållsutgifter i K2 hanteras som kostnader i resultaträkningen, medan det finns större möjlighet att aktivera dessa i K3. Detta är också ett fenomen som naturligtvis måste återspeglas i underhållsplanerna. Personligen tycker jag att avskrivningsmetodiken i K3 är tilltalande och ger en så bra återspeglings av verkligheten som möjligt. Om man använder K2 gäller det att välja "rätt" avskrivningsperiod. I RedU 12 finns punkt 3.2, som jag tycker är mycket välformulerad.

På den tiden jag startade min yrkesbana fanns en allmänt vedertagen princip i bostadsrättsföreningar att beloppet för avskrivningar skulle vara samma belopp som föreningens amorteringar. Det kanske var en vacker tanke ur kreditgivarens perspektiv – alltså

”En potentiell lägenhetsköpare borde då alltså besiktiga inte bara den aktuella lägenheten, utan även hela byggnaden, för att uppskatta eventuella framtida chocker.”

då lånen var slutbetalda, så var även byggnaden fullt avskriven i balansräkningen. Senare kom man på bättre tankar och även allmänna finansiella oroligheter gjorde att man fick frångå denna princip.

Framtid och utvecklingsmöjligheter

Deurell förespråkar i sin artikel att det ska införas ett obligatoriskt sparande, som ska ersätta avskrivningar och fondavsättningar och beräknas på något klokt sätt. Då ska detta ”sparande” vara en kostnad i resultaträkningen, men ska det motkonteras eget kapital? Då får man en byggnad på tillgångssidan med ”evigt värde”. Man kan ana att Deurell även menar att det ska ske en reservering i likvida medel, vilket betyder att det ska ske en omföring mellan likvidkonton också. Även i fortsättningen kan ju styrelsen/förvaltaren strunta i detta och tänka kortsiktigt istället.

Här kan uppkomma tankar om hur förvaltningen sköts av föreningens styrelse och även tankar om föreningens fortsatta drift. Jag anser att en av styrelsens viktigaste uppgifter borde vara att värna om föreningens överlevnad på sikt.

Vad ska man då göra åt allt detta? Debatten i dessa frågor har pågått under många år. När det finns en företagsform, där grunden för den borde vara extremt långsiktig, medan de som driver föreningen kan vara väldigt kortsiktiga, då uppstår onekligen problem. En ansevärd del av befolkningen är berörd och stora ekonomiska värden är inblandade.

Redovisningsreglerna är kanske inte optimala i nuläget för bostadsrättsföreningar. Om man väljer nya vägar, uppstår nya problemställningar.

Men om man inte gör något och har en ”laissez-faire hållning” och då det sedan inträffar stora underhållsutgifter, måste man kraftigt öka månadsavgifterna, påkalla tillskott från medlemmarna eller hoppas på extern finansiering. En potentiell lägenhetsköpare borde då alltså besiktiga inte bara den aktuella lägenheten, utan även hela byggnaden, för att uppskatta eventuella framtida chocker.

Skulle det hjälpa om?:

- Krav infördes på kvalificerad revisor i bostadsrättsförening?
- Krav på obligatorisk underhållsplan, certifierad sådan? Genomförbart?
- Införa strängare kapitalskyddsregler? Men svårt nog att locka styrelseledamöter nu.
- Omrubricering av YUF till avsättning i BR och att avsättning/uttag syns i RR.

JOHAN TÖRNQUIST

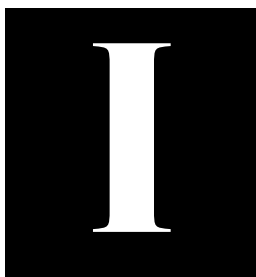
Auktoriserad revisor och verksam vid Revisionsbyrån i Kristianstad.

Företrädar- ansvar

– kommentarer av ett förslag om regeländringar

Björn Forssén kommenterar i denna artikel de förslag till en reformering av reglerna i skatteförfarandelagen om företrädaransvar som lämnas i SOU 2020:60, varvid han återknyter bland annat till de av sina tidigare artiklar i Balans fördjupning vilka främst avser ämnet.

Text: **Björn Forssén**



SOU 2020:60, Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn, lämnas förslag till en reform 1 januari 2022 av företrädaransvaret för skatteskulder hos juridiska personer, exempelvis för företrädare för aktiebolag med skatteskulder. I

denna artikel kommenterar jag förslaget från framför allt rättssäkerhetsmässig synpunkt. Innan jag gör det går jag igenom översiktligt om vad företrädaransvarsinstitutet innebär och om dess bakgrund.

Innebörden av och bakgrunden till företrädaransvarsreglerna

De som kan vara skattskyldiga är fysiska personer respektive juridiska personer. För de juridiska personernas obetalda skatter eller avgifter kan en eller flera fysiska personer bli betalningsskyldiga, om de är legala eller faktiska företrädare för den juridiska personen i fråga. Detta så kallade företrädaransvar avser således en fysisk persons ansvar för annans skulder till staten, det vill säga för den juridiska personens i fråga skulder. Regler om företrädaransvar för tull eller annan skatt än tull återfinns i tullagen (2016:253) och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Företrädaransvarsinstitutet omfattar sedan 1 november 1997, då skattekontosystemet infördes genom skattebetalningslagen (1997:483), SBL, alla skatter och avgifter som omfattas därav. Dessutom omfattar företrädaransvarsinstitutet bland annat tull. Reglerna om företrädaransvar avseende skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet återfinns, sedan SFL 2012 ersatte SBL, i 59 kap. 12-21 §§ SFL. I 2 kap. 18 § första stycket tullagen hänvisas, beträffande betalningsskyldighet för en företrädare för en gäldenär som är en juridisk person med en tullskuld till staten, till bland annat huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL och befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL. Det finns även hänvisningar till företrädaransvarsreglerna i SFL i följande tre

lagar: lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter och radio- och tv-lagen (2010:696). I dessa sker också hänvisningar till huvudregeln om ansvar i 59 kap. 13 § SFL, men det är bara i lagen om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion som hänvisning även sker till befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL. Om inte annat anges, avser mina kommentarer beträffande företrädaransvarsinstitutet reglerna i det hänseendet avseende skatter och avgifter vilka omfattas av skattekontosystemet och sålunda av samtliga lagrum i 59 kap. 12-21 §§ SFL, såsom skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatter och bolagsskatt.

Företrädaransvaret infördes 1968 i enlighet med SFS 1967:625, varigenom 77 a § infördes i dåvarande uppbördsförfordningen (1953:272), och omfattade då enbart ansvar för obetalt skatteavdrag på lön (källskatteavdrag). I min företrädaransvarsbok, Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Fjärde upplagan (från november 2019, tillgänglig på www.forssen.com), anger jag i avsnitt 1.6, baserat på förarbetena till införandet av företrädaransvaret, motiven till institutet. Anledningen till att företrädaransvaret infördes 1968 var att staten inte hade vunnit framgång med att utkräva skadeståndsansvar från ställföreträdare i aktiebolag för obetalda skatteavdrag på utbetalda löner. Företrädaransvaret infördes för att motverka att aktiebolagsformen sålunda kunde utnyttjas för att i stor utsträckning låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten inneburit, genom att ett aktiebolag försattes i konkurs. Även ekonomisk förening och stiftelse nämndes som exempel på juridiska personer i vilka det förekommit att inbetalning av källskatt underlåtit. Det ansågs godtagbart från rättssäkerhetsmässig synpunkt att införa företrädaransvaret, eftersom det förenades med en möjlighet till jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten för företrädaren, vilket i dag benämns befrielse. Det är dock enligt min mening viktigt att från

rättssäkerhetsmässig synpunkt betrakta företrädaransvaret för vad det framför allt är beträffande aktiebolagen. Jag återknyter därför till avsnitt 1.3 i företrädaransvarsboken, där jag bland annat anger att regleringen av företrädaransvar för en juridisk persons skatteskulder enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL utgör en form av ansvarsgenombrott i förhållande till den grundläggande principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett aktiebolags skulder enligt 1 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551), ABL, som lyder: "I ett aktiebolag har aktieägarna inte något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser."

Sedan företrädaransvaret infördes 1968 har det utvidgats väsentligt, framför allt genom nämnda utvidgning till att gälla alla skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet. Det har också varit fråga om ändringar av rekvisiten för ansvaret, där de subjektiva rekvisiten utmönstrades 1 november 1997, men återinfördes 2004. Därefter har det också debatterats huruvida företrädaransvaret alls ska finnas kvar eller åtminstone revideras till den enskildes fördel av rättssäkerhetsmässiga skäl. Regeringen beslutade 2019-10-31 (Dir. 2019:74) om en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Uppdraget skulle redovisas senast 2020-10-30. Utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret överlämnade sitt betänkande SOU 2020:60 (Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn) till regeringen 2020-11-02.

Övergripande kritik av förslaget till reformeringen av företrädaransvaret

I denna artikel kommenterar jag utredningen SOU 2020:60 utifrån rättssäkerheten för individen beträffande de förslag som lämnas däri, varvid jag bland annat återknyter till de av mina artiklar i Balans fördjupning vilka främst avser företrädaransvar. Min övergripande kritik avseende SOU 2020:60 är att utredningen inte kan anses innebära en sådan genomgripande analys av företrädaransvarsinstitutet som rättssäkerhetsmässiga aspekter kräver för att det ska kunna anses vara fråga om en översyn av företrädaransvaret, det vill säga av reglerna om

företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jag gör följande korta återblick på de av Regeringen närmast föregående tillsatta utredningarna av företrädaransvarsinstitutet, innan jag går vidare med nämnda kommentarer av förslaget enligt SOU 2020:60.

- Innan Regeringen under 2019 beslutade om översynen av företrädaransvaret, hade Regeringen under åren 2015 och 2017 uppdragit åt Skatteverket (SKV) respektive Statskontoret att utreda företrädaransvaret eller i vart fall delar av institutet. Jag berör detta i avsnitt 1.8 i företrädaransvarsboken. SKV:s utredning ledde enbart till att SKV i en promemoria 2015-11-25 framhöll att det nya anståndsinstitutet som infördes 2012 genom SFL, och 63 kap. 23 § däri, hade givit SKV möjligheter att hjälpa företag som är livskraftiga, men som har en tillfällig likviditetskris. SKV lämnade således inget konkret förslag om att reformera företrädaransvarsinstitutet. Statskontorets uppdrag begränsades av Regeringen till att enbart gälla regeln om befrielse från ansvar i 59 kap. 15 § SFL. I Statskontorets utredning av 2018-05-17 berördes därmed endast den regeln. Reglerna om företrädaransvarets uppkomst enligt 59 kap. 12-14 §§ lämnades därhän, liksom de övriga reglerna om institutet i 59 kap. 16-21 §§ SFL. Statskontoret föreslog en uppmjukning av reglerna för den enskilde av innebörd att "särskilda skäl" för befrielse från ansvar i 59 kap. 15 § skulle ändras till "skäl" för befrielse.
- Statskontorets förslag genomfördes inte. I stället yttrade Regeringen därefter, i budgetpropositionen för 2020 (prop. 2019/20:1 s. 234), att den avsåg att under 2019 tillsätta en utredning om företrädaransvaret. Riksdagen hade nämligen i två tillkännagivanden begärt att Regeringen skulle se över reglerna om företrädaransvar, för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten samt förbättra villkoren för företagare och företagande. När Regeringen sålunda beslutade 2019-10-31 om en översyn av företrädaransvaret, borde den enskilde och framför allt företagarna till synes ha haft att förvänta sig en grundlig genomgång av företrädaransvarsinstitutet i SFL. Emellertid anser

”Emellertid anser jag att SOU 2020:60, utifrån rättssäkerhetsmässiga aspekter, inte skiljer sig från tidigare reformförsök avseende företrädaransvaret.”

jag att SOU 2020:60, utifrån rättssäkerhetsmässiga aspekter, inte skiljer sig från tidigare reformförsök avseende företrädaransvaret. I SOU 2020:60 berörs i och för sig både ansvarsfrågor och befrielsefrågor angående företrädaransvarsinstitutet, men det är fortfarande bara fråga om att detaljer berörs och inte om någon systematisk analys med en helhets-syn på institutet utifrån nämnda aspekter.

I Balans fördjupning nr 1/2021 s. 20-27, artikeln *Företrädaransvaret och förenligheten med EU-rätten, Del 2* (publicerad digitalt 2020-10-23) nämnde jag att utredningen om en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret bland annat skulle överväga om det finns behov av att ändra reglerna i SFL om företrädaransvar, och att jag var intresserad av att se om utredningen kom med några förslag för att stärka rättssäkerheten för individen på området. Jag efterlyste av rättssäkerhetsmässiga skäl en fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet samt att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) av samma skäl bör vara återhållsammare än hittills med att vägra prövningstillstånd i mål om företrädaransvar. I Balans fördjupning nr 1/2021 s. 13-19, artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* (publicerad digitalt 2020-10-21), poängterade jag att en analys av företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL måste ske i ett större rättssystematiskt perspektiv, i stället för att utredarna hittills hade utgått från att det ska finnas kvar och enbart reformeras delvis. Jag konstaterar således att inte heller utredningen SOU 2020:60 har haft något helhetsperspektiv på institutet i fråga.

Systematiska aspekter på företrädaransvarsinstitutet

Utredningen SOU 2020:60 anser (på s. 49) att företrädaransvaret principiellt sett inte utgör något ansvarsgenombrott i förhållande till ABL för ägarna till ett aktiebolag, även om utredningen konstaterar att ägar- och ledarrollen ofta sammanfaller i fåmansföretagen. Utredningen anser att det i stället är i ställningen som bolagsfunktionär som det personliga

betalningsansvaret enligt bestämmelserna om företrädaransvar i SFL kan bli aktuellt. Utredningen anser därför att företrädaransvaret bör beskrivas som ”en särskild skatterättslig reglering om betalningsansvar för en företrädare”, när denne uppsåtligen eller av grov oaksamhet förorsakat att företagets skatter inte har kunnat betalas. Utredningens principiella beskrivning av företrädaransvarsinstitutet stämmer inte med motivet till institutets införande, vilket jag har beskrivit ovan, och de systematiska aspekterna som utredningen anför beträffande institutets principiella karaktär görs utan beaktande av följande aspekter på företrädaransvarsinstitutet, vilka jag framhåller (på s. 15) i Balans fördjupning nr 1/2021.

- Det kan verka som om företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL tillhör disciplinen offentlig rätt, eftersom förvaltningslagen (2017:900), FL, gäller som allmän lag för handläggning av ärenden hos en förvaltningsmyndighet såsom SKV, och av förvaltningsärenden hos domstolarna. FL är därmed som allmän lag subsidiär i förhållande till förfaranderättsliga regler inom offentlig rätten, såsom i förhållande till speciallagen SFL med reglerna om beskattningsförfarandet.
- Företrädaransvarsmål är dock inte skattemål. Ett skattemål avser en fysisk persons eller en juridisk persons eget mål avseende obetalda skatter och avgifter, eftersom de som kan vara skattskyldiga är fysiska personer respektive juridiska personer (jfr ovan). I förarbetena till ovan nämnda reform 2004, varvid företrädaransvarsmålen överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna, anges att företrädaransvarsmålen är ”mål om betalningsskyldighet för skatt”, och inte ”mål om skatt” (skattemål) – se prop. 2002/03:128 s. 38 (och även s. 33, 34 och 37).
- Ett företrädaransvarsärende är sålunda inte ett skatteärende, utan ett ärende om betalningsskyldighet för annans skatt eller avgift, det vill säga den fysiska personen företrädarens ansvar för exempelvis aktiebolagets obetalda skatter och avgifter. Förfarandereglerna i 59 kap. 16-18 §§ SFL

gäller för företrädaransvarsreglerna, men eftersom dessa inte avser företrädarens egen skatt gäller inte FL subsidiärt i förhållande till företrädaransvarsreglerna vare sig före eller efter det att SKV inger en stämningsansökan mot företrädaren till förvaltningsrätten enligt förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL. Förfarandemässigt fyller således inte FL ut beträffande SFL:s regler om företrädaransvar, varför de inte kan anses omfattade av disciplinen offentlig rätt.

Eftersom företrädaransvarsreglerna i SFL inte kan anses hänförliga till disciplinen offentlig rätt, dit bland annat skatterätten hör, anser jag att företrädaransvarsinstitutet inte kan betraktas som "en särskild skatterättslig reglering". Det påståendet av utredningen SOU 2020:60 är ogrundat. I stället är det enligt min uppfattning bara fråga om att företrädaransvarsreglerna har kommit att få sin placering i SFL, när SFL 2012 ersatte bland annat SBL, där de återfanns i 12 kap. 6-8 §§. Betänk därvidlag också att företrädaransvarsmålen före reformen 2004 utgjorde enskilda mål vilka handlades i allmän domstol, och utgjorde dåförtiden således inte allmänna mål hänförliga till allmän förvaltningsdomstol. Företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ SFL är enligt min mening varken offentlighetsrättsligt eller privaträttsligt, utan någonting däremellan. De systematiska aspekterna som utredningen SOU 2020:60 anför beträffande företrädaransvarsinstitutets karaktär principiellt sett saknar således grund för sig. Redan det gör att jag ifrågasätter om förslagen i SOU 2020:60 är ägnade att stärka rättssäkerheten för individen på området, och inte bara bli ännu ett exempel på att det anses viktigare att skydda den position som staten har erhållit sedan 1968, genom utvidgningen av företrädaransvarsinstitutets omfattning på bekostnad av principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett aktiebolags skulder enligt 1 kap. 3 § första stycket ABL.

Rättsliga grunder för företrädaransvaret och befrielse från ansvaret

I avsnitt 1.1 i företrädaransvarsboken går jag igenom de rättsliga grunderna för företrädaransvaret, och jag återknyter till följande därvidlag.

När SFL 2012 ersatte SBL överfördes, från 12 kap., 1 § (ansvar för underlåtna skatteavdrag) och 3 § (ansvar för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i uppenbara anställningsförhållanden trots uppdragstagares F-skatteinnehav) till ett gemensamt lagrum om företrädaransvar, 59 kap. 12 § SFL. Huvudregeln om företrädaransvar återfinns dock i 59 kap. 13 § SFL. Dessutom finns en särskild regel om företrädaransvar

beträffande för hög överskjutande ingående moms eller för hög överskjutande punktskatt, nämligen 59 kap. 14 § SFL.

Huvudregeln om företrädaransvaret i 59 kap. 13 § SFL består i tre stycken, där det första lyder: "Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften." Andra stycket knyter företrädashandlingsskyldighet till den tidpunkt då skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats av den juridiska personen. Tredje stycket anger att om SKV har hänfört skatt eller avgift för flera redovisningsperioder till en period avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för den perioden.

Utredningen som ledde fram till en reformering 1 januari 2004 av företrädaransvarsinstitutet, genom SFS 2003:747, det vill säga SOU 2002:8 (Företrädaransvar), föreslog (på sidorna 142 och 144) införande av en särskild regel, 6 c §, i 12 kap. SBL med en definition av företrädarbegreppet, men någon legaldefinition av vem som i förevarande sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person infördes inte, och återfinns inte heller i SFL. En företrädare enligt företrädaransvarsreglerna i SFL kan därför vara en *legal företrädare* eller en *faktisk företrädare* för den juridiska personen. Det finns inte heller någon legaldefinition i 59 kap. 12-14 §§ SFL av de situationer som omfattas av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet för att betalningsansvar ska uppkomma för företrädaren. Rekvisiten för företrädaransvar bestäms således i första hand av rättspraxis. Av 59 kap. 12-14 §§ SFL följer att om SKV avser att göra även en fysisk person ansvarig för en juridisk persons skatteskuld rör det sig materiellt sett om en rättslig prövning av: om den fysiska personen i fråga är företrädare för den juridiska personen; och om den fysiska personen i sin egenskap av företrädare uppsåtligen eller åtminstone av grov oaktsamhet har underlåtit att se till att den juridiska personen betalade skatte- eller avgiftsskulden.

De subjektiva rekvisiten för företrädaransvar är desamma i 59 kap. 12-14 § SFL: uppsåt eller grov oaktsamhet. Dessutom gäller särskilt avseende 59 kap. 14 § SFL att det ska vara om oriktiga uppgifter, när fråga är om företrädaransvar beträffande för hög överskjutande ingående moms eller för hög överskjutande punktskatt. Är det i stället fråga om företrädaransvar angående moms att betala eller punktskatt att betala eller om andra obetalda skatter eller avgifter som omfattas av skattekontosystemet, gäller huvudregeln 59 kap. 13 § SFL, och då, liksom enligt 59 kap. 12 § SFL, gäller det att bedöma de subjektiva

rekvisiten utan tillägg av det objektiva rekvisitet oriktiga uppgifter. I avsnitt 3.2 i företrädaransvarsboken anför jag bland annat att bevisproblemen är särskilt problematiska när det gäller att bedöma om en företrädare uppsåtligen har underlåtit att sköta skattebetalningarna för en juridisk person. Därför gäller företrädaransvarsmålen oftast huruvida SKV kan visa att företrädarens förhållningssätt har varit åtminstone grovt oaktsamt.

Om inte annat anges, berör jag de gemensamma rekvisiten för företrädaransvar i 59 kap. 12-14 §§ SFL, det vill säga de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet.

Om SKV kan visa att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att se till att den juridiska personens skatter och avgifter betalas, kan hel eller delvis befrielse från betalningsansvar förekomma. I avsnitt 1.4 i företrädaransvarsboken anger jag att de rättsliga grunderna för befrielse från företrädaransvaret innebär att särskilda skäl för befrielse ska föreligga, vilket framgår av 59 kap. 15 § SFL (tidigare 12 kap. 6 b § SBL), som lyder: "Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten." I avsnitt 3.3 i företrädaransvarsboken anför jag att bevisbördan för att särskilda skäl för befrielse från ansvar föreligger åvilar företrädaren.

Förslagen i SOU 2020:60 om företrädaransvar och befrielse från ansvar samt rådrum

Utredningen SOU 2020:60 föreslår (s. 29-32) följande ändringar och tillägg beträffande reglerna om företrädaransvar och befrielse från ansvar samt införande av en regel om rådrum.

I huvudregeln om företrädaransvaret, 59 kap. 13 §, föreslås att ett nytt stycke införs efter det första, av följande lydelse: "Vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam ska det särskilt beaktas om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna."

Befrielseregeln, 59 kap. 15 §, föreslås få en helt ny lydelse, nämligen i följande två stycken: **1:a stycket** "Om det är oskäligt att företrädaren blir betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift ska företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten." **2:a stycket** "Vid bedömningen av vad som är oskäligt ska det särskilt beaktas om 1. företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande i den juridiska personen, 2. Företrädaren vidtagit verksamma åtgärder för att begränsa skadan

av den underlåtna betalningen, 3. företrädarens betalningsförmåga är varaktigt nedsatt på grund av ålder, sjukdom eller liknande förhållanden, eller 4. betalningsskyldigheten inte står i rimlig proportion till försummelsen."

Ett helt nytt lagrum, 59 kap. 15 a §, med rubriken Rådrum, föreslås bli infört, bestående i följande tre stycken: **1:a stycket** "Efter ansökan av en företrädare som kan komma att bli betalningsskyldig för en juridisk persons skatt eller avgift enligt 13 § ska Skatteverket, om inte särskilda skäl talar emot det, besluta att företrädaren ska beviljas ett rådrum på två månader från och med den första ursprungliga betalningstidpunkten för skatt eller avgift som omfattas av en ansökan (rådrumsperiod). Beslut om rådrum ska fattas skyndsamt." **2:a stycket** "Betalningsskyldigheten för skatt eller avgift vars ursprungliga betalningstidpunkt infaller under rådrumsperioden ska knytas till den tidpunkt då rådrummet upphör. Om den juridiska personen har beviljats anstånd med betalningen av skatten eller avgiften ska dock betalningsskyldigheten knytas till den tidpunkt då anståndet upphör om den infaller efter rådrumsperiodens utgång." **3:e stycket** "Vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum ska det särskilt beaktas om 1. företrädaren tidigare har beviljats ett rådrum för skatt eller avgift, och 2. den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig." I lagrummet om vilka beslut enligt SFL som inte får överklagas, 67 kap. 5 §, föreslås att det i första stycket läggs till en punkt 7, vilken innebär att SKV:s beslut i ärende om rådrum enligt 59 kap. 15 a § inte får överklagas.

Rättssäkerhetsmässiga aspekter på förslagen enligt SOU 2020:60

För att myndighetsbeslut ska uppfylla krav på rättssäkerhet för individen ska de vara förutsebara och rimliga. Jag anser att förslagen i SOU 2020:60 om ändringar och tillägg avseende reglerna om företrädaransvar och befrielse från ansvar samt om införande av institutet rådrum inte uppfyller dessa krav. Min övergripande kritik av utredningens förslag till en reformering av företrädaransvaret är enligt ovan av systematisk karaktär. Jag anser att företrädaransvarsinstitutet inte kan betraktas som "en särskild skatterättslig reglering", såsom utredningen SOU 2020:60 anför. Jag anför i avsnitt 1.1 i företrädaransvarsboken att företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL är ett institut som ligger mellan offentlig rätt och privaträtt (civilrätt), såsom associationsrätt eller skadeståndsrätt, och som, genom de subjektiva

”Fri bevisprövning och fri bevisvärdering gäller i domstolar i Sverige, vilket innebär att någon mekanisk tillämpning av regler inte ska förekomma och givetvis gäller det också företrädaransvarsreglerna i 59 kap, SFL.”

rekvisiten uppsåtliga eller grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§, även har inslag av straffrätt. Sålunda ifrågasätter jag redan av systematiska skäl att förslagen i SOU 2020:60 främjar rättssäkerheten för individen på området på det sätt som riksdagen stipulerade, genom att i två tillkännagivanden begära att regeringens översyn av företrädaransvarsreglerna skulle ske för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten samt förbättra villkoren för företagare och företagande. Jag anser att förslagen i SOU 2020:60 bara utgör ännu ett exempel på att det anses viktigt att skydda den position som staten har vunnit på individens bekostnad genom utvidgningen av företrädaransvarsinstitutets omfattning sedan det infördes 1968, det vill säga på bekostnad av den grundläggande principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett aktiebolags skulder enligt 1 kap. 3 § första stycket ABL.

Min övergripande systematiska kritik avseende SOU 2020:60 och de kommentarer som jag särskilt lämnar nedan angående nämnda förslag i SOU 2020:60 avseende 59 kap. 13, 15 och 15 a §§ och 67 kap. 5 § SFL ska uppfattas som att jag i första hand anser att det hade varit mer i linje med riksdagens propäer beträffande inriktningen på utredningen om den hade inneburit samma förslag som Statskontoret lämnade 2018-05-17. Statskontorets utredning berörde i och för sig endast befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL, men kunde förväntas leda till en uppmjukning av reglerna för den enskilde, då Statskontorets förslag var konkret såtillvida att det innebar att uttrycket ”särskilda skäl” för befrielse från ansvar skulle ändras till ”skäl” för befrielse. Det hade, mot bakgrund av att utvecklingen av gällande rätt beträffande företrädaransvarsinstitutets tillämpning ändock måste ske genom HFD:s rättspraxis, givit en rättssäker signal till SKV och underrättsinstanserna om att de kunde förutse att en prövning av 59 kap. 15 § skulle komma att ske i en för individen mildrande riktning vid en prövning i HFD av befrielseregelns omfattning efter en reform där ”särskilda skäl” inte längre skulle krävas, utan det skulle räcka med ”skäl” för befrielse för att inte ålägga företrädaren betalningsansvar för

den juridiska personens i fråga obetalda skatter och avgifter.

Utöver ovan nämnda får jag sålunda särskilt lämna följande systematiska kommentarer angående förslagen i SOU 2020:60 avseende 59 kap. 13, 15 och 15 a §§ och 67 kap. 5 § SFL.

I SOU 2020:60 anges (på s. 206) att avsikten med att i ett nytt andra stycke i 59 kap. 13 § ange vad som ska ”särskilt beaktas” vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet ”grovt oaktsam” är att ”regeländringen ska motverka en mekanisk tillämpning av de subjektiva rekvisiten utan hänsynstagande till omständigheterna i det enskilda fallet”. Jag anser att den avsikten är en självklarhet utan någon särskild bevisregel därom. Fri bevisprövning och fri bevisvärdering gäller i domstolar i Sverige, vilket innebär att någon mekanisk tillämpning av regler inte ska förekomma och givetvis gäller det också företrädaransvarsreglerna i 59 kap, SFL. Frågan som ställer sig på grund av förslaget är i stället varför det enbart skulle gälla huvudregeln i 13 §, när de subjektiva rekvisiten också förekommer i 12 och 14 §§. Att kraven på företrädaren ska gälla vad som ”rimligen kan begäras” av denne följer redan av att proportionalitetsprincipen är kodifierad i 2 kap. 5 § SFL och omfattar beslut enligt SFL, det vill säga det rättssäkerhetsmässiga kravet på rimlighet i beslut är skyddat även om beslut om företrädaransvar inte utgör beslut om skatt utan beslut om ansvar för annans skatt eller avgift. En fråga som borde ha behandlats är i stället om när ett förfarande om företrädaransvar inleds, då SKV skickar brev till den förment företrädaren eller företrädarna för den juridiska personen eller först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar – stämningsansökan – till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § mot företrädaren eller företrädarna, vilket jag behandlar i Balans fördjupning nr 1/2021 s. 13-19.

En jämförelse av förslagen om att ändra rekvisitet ”särskilda skäl” för befrielse från betalningsansvar för företrädaren till ”oskäligt” i 59 kap. 15 § och att använda rekvisitet ”särskilda skäl” i stället i regeln om rådrum i 59 kap. 15 a § visar också att förslagen i SOU 2020:60 inte kan förväntas uppfylla riksdagens krav

på att regeringens översyn av företrädaransvarsreglerna sker för att förbättra rättssäkerheten etcetera. (jfr ovan). Även här är min första invändning att det i andra stycket i 15 § anges vad som "särskilt ska beaktas" vid bedömningen av vad som är "oskäligt". Det innebär att en legalbevisning skulle införas om när grund för befrielse från ansvar föreligger, vilket strider mot principen om fri bevisprövning och fri bevisvärdering i domstolar i Sverige. Det första rekvisitet för vad som skulle vara "oskäligt" baserar utredningen (på s. 211) på Högsta domstolens mål NJA 1971 s. 296 I om utrymmet för befrielse från ansvar, men bygger då också in en omvänd referens till HFD:s rättspraxis om vem som kan vara *företagsledare* i ett fåmansföretag (jfr RÅ 1980 I:56), vilket i princip är ett annat begrepp än företrädare. I stället borde företrädare ges en legaldefinition (jfr ovan), vilket allmänt sett ökar förutsebarheten för rättssäkra tillämpningar av företrädaransvarsinstitutet. Vidare uttrycker de andra och tredje rekvisiten för vad som skulle vara "oskäligt" bara vad HFD:s praxis redan uttrycker om "särskilda skäl", och för övrigt har det fjärde rekvisitet, om att företrädares betalningsskyldighet ska stå i "rimlig proportion till försummelsen", redan täckning i 2 kap. 5 § SFL. Frågan är hur rättssäkerheten förbättras för den enskilde bara för att rekvisitet "särskilda skäl" överförs från befrielseregeln, 15 §, till rådrumsregeln, 15 a §, så att däri anges vad som ska "särskilt beaktas" vid bedömningen av om "särskilda skäl" talar emot rådrum. Även om förutsebarheten därmed förbättrades, är frågan varför rådrum ska gälla för huvudregeln i 13 §, men inte beträffande företrädaransvar enligt 12 och 14 §§. En neutral tillämpning av företrädaransvarsreglerna främjas inte av att det exempelvis görs skillnad mellan å ena sidan företrädares ansvar för ett aktiebolags obetalda utgående moms eller för ett av SKV vägrat avdrag för ingående moms som bolaget inte återbetalat – jfr 13 § – och å andra sidan företrädares ansvar för SKV:s krav på att bolaget ska återbetala för högt tillgodoräknad överskjutande ingående moms – jfr 14 §.

Frågan är också hur andra än SKV eller en förvaltningsdomstol uppfattar en företrädares ansökan om rådrum. Jag efterlyser ett förtydligande om att sådan ansökan inte ska uppfattas som att företräda- ren vidgår uppsåt eller grov oaktsamhet. Det skulle

belasta denne om en underliggande skatteutredning går vidare till Ekobrottsmyndigheten, och vara särskilt orättvist då SKV:s beslut om rådrum inte ska vara överklagbara, enligt 67 kap. 5 § SFL. Angående föreslagna regler i 59 kap. 13 och 15 §§ om vad som ska "särskilt beaktas" jämför jag även med regeln om vad som ska "särskilt beaktas" beträffande det för näringsverksamhet nödvändiga rekvisitet självständighet, vilken infördes 2009 som nytt andra stycke i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229). Jag berör i Balans fördjupning nr 5/2017 s. 20-23, artikeln *Styrelseproffs med flera och F-skatten* – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, erfarenheter därav som av rättssäkerhetsskäl bör avhålla lagstiftaren från att införa liknande bevisregler i 59 kap. 13 och 15 §§ SFL.

Jag anser att SOU 2020:60 saknar en helhetssyn på företrädaransvarsinstitutet som främjar rättssäkerheten. En systematisk fråga därvidlag är även den jag tar upp i Balans fördjupning om att SKV och förvaltningsdomstolarna har börjat blanda in icke påbörjade ärenden om företrädaransvar i betalningssäkringsärenden mot företrädare för aktiebolag, varvid betalningssäkring beslutas mot denne för bolagets skatte- och avgiftsskulder (se Balans fördjupning nr 2/2019 s. 18-21, artikeln *Aspekter på företrädaransvaret* – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans och Balans fördjupning nr 4/2018 s. 3-5, artikeln *Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det?*). Jag upprepar därför min efterlysning i Balans fördjupning nr 1/2021 s. 20-27 av en fullständig utredning av företrädaransvaret och att HFD oftare meddelar prövningstillstånd i mål därom.



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

En förändring från struktur till professionell bedömning?

Förslaget om en ny standard, speciellt anpassad för mindre revisioner, har förändrat uppfattningen om hur revisionskvalitet kan uppnås. I denna artikel sammanfattar Elina Malmström sin avhandling *An Audit is an Audit* där hon följt frågan. Hon konstaterar att från ett fokus på struktur sker nu en utveckling med potential att ge ett större utrymme för den professionella bedömningen.

Text: **Elina Malmström**



r 2015 föreslog det Nordiska revisorsförbundet (NRF) en anpassad revisionsstandard för revisionen av mindre företag. Standarden kallades Nordisk standard eller SASE (*Standard for Audits of Small Entities*) och hade som syfte att ge ett större utrymme för den professionella bedömningen i revisionsprocessen för att kunna möjliggöra en mer effektiv revision av de mindre företagen. Förslaget SASE mottogs dock av blandad respons inom revisionsfältet. Många mindre revisionsbyråer ställde sig positiva till SASE, medan de större revisionsbyråerna och exempelvis tillsynsmyndigheten Revisorsinspektionen (dåvarande Revisorsnämnden) såg stora problem med hur en standard som inte var ISA (*International Standards on Auditing*) ändå skulle kunna ge samma revisionskvalitet som en revision enligt ISA. När SASE föreslogs fanns det nämligen en uppfattning om att en revision är en revision, "*an audit is an audit*" (därav även titeln på min avhandling) och dessutom enligt ISA. Uppfattningen innebar att för att något skulle kunna anses vara revision måste granskningen vara utförd enligt den internationella revisionsstandarden ISA.

Men vad är revision och hur mäter man egentligen revisionskvalitet? Är exempelvis en revision av god kvalitet om inget felaktigt har upptäckts under revisionen? Eller har en revision varit av god kvalitet om problem har upptäckts och åtgärdats? Carrington och Catasús (2007) skriver exempelvis om hur revision kan handla om att göra sig av med tveksamheter (*discomforts*) under revisionen. Revisorer kan då uppleva en känsla av att revisionskvalitet är uppnådd när tveksamheter är eliminerade. Även Pentland (1993) beskriver revision som sammankopplad med känslor och menar att revision handlar om att producera trygghet (*production of comfort*) kring de finansiella rapporterna. En trygghet som sedan sprids vidare till det granskade företagets intressenter och ut på marknaden. Revisionskvalitet kan enligt detta perspektiv förklaras som en uppnådd

känsla, något som också är förenat med revisorns professionella bedömning. Det menas exempelvis ofta att en kunnig och erfaren revisor vet var det finns risker i revisionen och att en duktig revisor vet när risker har minimerats och de finansiella rapporterna kan anses säkerställda till rimlig grad av säkerhet, det vill säga det som kännetecknar en revision.

För att förstå den förändring som SASE startade behöver vi dock även förstå ett annat perspektiv på hur revisionskvalitet kan uppnås. Detta perspektiv är sammankopplat med uppfattningen om att en revision är en revision (*an audit is an audit*) enligt ISA. Det vill säga den uppfattning som förslaget om en ny standard mötte år 2015 och kritiserades genom. *An audit is an audit* enligt ISA handlar exempelvis om vikten av att tillgodose utomstående intressenters uppfattningar och förväntningar på hur revisionskvalitet uppnås. Det menas inom forskning att det finns ett behov av att göra revisionsprocessen transparent, jämförbar och objektiv (Dirsmith, Covalleski och McAllister, 1985) och att det finns ett element av ett producerande av legitimitet i revisionen (*production of legitimacy*, Power, 2003) där en detaljerad revisionsprocess anses ge ett förtroende för revisionen.

När producerandet av legitimitet (mot marknaden) ställs mot producerandet av trygghet (inom den enskilde revisorn eller inom ett revisorsteam) skapas också en debatt kring nivå av struktur och professionell bedömning i revisionsprocessen (så kallad *structure versus judgment*). Hur mycket struktur behövs i revisionsprocessen och är exempelvis struktur viktigare än professionell bedömning?

Implementeringen av en internationell revisionsstandard för all typ av revision tycks vara ett uttryck för att struktur har värderats högre än professionell bedömning under de senaste decennierna. Det vedertagna mantrat och uppfattningen att en revision är en revision (*an audit is an audit*) enligt en internationell och omfattande standard som ISA kan ses som en indikation på detta. Även andra forskare (exempelvis Durocher, Gendron och Picard, 2016; Löhlein och Müßig, 2020) har hävdats att *an audit is an audit* är ett legitimitetsskänkande mantra inom revisionsprofessionen, som används för att förena revisionen som något jämförbart, harmoniserat och strukturerat. Genom *an audit is an audit* kan intressenter

förvänta sig att revisionen är av god kvalitet, eftersom den utförs enligt samma standard, oberoende av omständigheterna för revisionen. Helt enkelt, *an audit is an audit* – enligt ISA.

Mantrat *an audit is an audit* och kopplingen till ISA har dock gett upphov till problem i praktiken eftersom revisionen har blivit mindre flexibel. Användningen av samma internationella revisionsstandard (ISA) vid revisionen av både börsnoterade företag och enmansföretag har gjort det svårt för många mindre revisionsbyråer att bevara en effektivitet i revisionen av mindre företag. Det var mot bakgrund av detta som NRF försökte implementera en förenklad och anpassad revisionsstandard, med fokus på revisionen av mindre företag. NRF menade, något förenklat, att revisionskvalitet kunde uppnås genom ett större utrymme för den professionella bedömningen, vilket kan ses som förenligt med det första perspektivet på revisionskvalitet som har diskuterats ovan. Eftersom SASE innebar att revisionskvalitet var mer kopplat till revisorns professionella bedömning än till en specifik struktur såsom ISA, hotade dock SASE uppfattningen *an audit is an audit* och ett fokus på revisionen som jämförbar och strukturerad.

Exempelvis hade revisorer i Danmark diskuterat de upplevda problem med ISA när gränserna för revisionsplikt ändrades några år innan SASE föreslogs. Den danska branschorganisationen FSR valde att 2013 införa en alternativ granskningstjänst som kallas *Extended Review* och som utgår från granskningstjänsten ISRE 2400 med ytterligare några granskningskrav. En betydande anledning till varför *Extended Review* implementerades och inte en anpassad revisionsstandard för mindre företag var att revision som tjänst inte ansågs kunna diversifieras utan risk för att revisionen skulle förlora legitimitet. Detta eftersom det fanns en stark uppfattning om att revisionskvalitet bäst uppnåddes genom struktur, harmonisering och jämförbarhet enligt mantrat *an audit is an audit* och enligt den internationella revisionsstandard ISA.

Kritiken mot SASE handlade därför främst om att en alternativ standard som SASE skulle diversifiera revisionen och därmed riskera att underminera uppfattningen om revisionskvalitet. Många centrala aktörer inom revisionsprofessionen menade att det inte gick att förena en förenklad revisionsstandard

som SASE med normen för hur revisionskvalitet uppnås, det vill säga genom den omfattande internationella revisionsstandard ISA. Efter ett starkt motstånd från tongivande aktörer lade NRF därför ned sitt projekt med att införa en alternativ standard för revisionen av mindre företag.

Min avhandling visar dock att missnöjet kring användningen av ISA började spridas världen över när fler länder och regioner sökte en lösning för revisionen av mindre företag. Till skillnad från utvecklingen i Danmark som resulterade i granskningstjänsten *Extended Review*, fortsatte alltså idén om en alternativ standard för en fullvärdig revision att vinna mark. De aktörer som krävde en lösning för revisionen av mindre företag blev allt fler och därmed även mäktigare, vilket hotade IAASB:s legitimitet som global standardutvecklare. Eldsjälar i NRF som hade arbetat med utformningen av SASE fortsatte också att påverka IAASB för att få upp behovet av en lösning för revisionen av mindre företag på den globala agendan.

I januari 2017 anordnade IAASB tillsammans med Frankrikes motsvarighet till FAR en konferens för att diskutera de upplevda problemen med ISA. Konferensen tydliggjorde för både IAASB och den europeiska branschorganisationen Accountancy Europe att det fanns en utbredd önskan om att IAASB skulle underlätta för revisionen av mindre och mindre komplicerade företag. Efter Pariskonferensen påverkade därför även Accountancy Europe IAASB i en riktning mot att arbeta fram en lösning på de upplevda problemen med ISA.

Frågan var dock hur IAASB skulle agera för att hantera uppfattningen att en revision är en revision och dessutom enligt ISA. IAASB föreslog då samma typ av lösning som NRF hade gjort 2015. I ett Diskussionspapper som IAASB skickade ut på remiss i april 2019 för att hämta in synpunkter på upplevda problem med ISA samt förslag på möjliga lösningar, föreslog IAASB att en separat standard för revisionen av de mindre och mindre komplexa företag kunde vara en lösning, i likhet med den av NRF föreslagna SASE. När NRF föreslog SASE 2015 hade de försökt hantera uppfattningen *an audit is an audit* genom att mena att en revision är en revision, men att en revision kan utföras enligt både ISA och SASE. En idé som dock inte fick fäste under 2015. Det var först när IAASB

diskuterade möjligheten att utveckla en separat standard för mindre revisioner som en förändring av uppfattningen *an audit is an audit* blev möjlig.

Under möten inom IAASB, där förslaget om en separat standard för revisionen av mindre företag (och som tillagt av IAASB: mindre komplexa företag, det vill säga *Less Complex Entities*, LCE), omtolkades således uppfattningen om att en revision är en revision, *an audit is an audit* – enligt ISA, till att en revision är en revision när revisionen uppnår rimlig grad av säkerhet. En sådan tolkning av mantrat innebär härdraget att en revision är en revision när den är en revision, eftersom en revision måste uppnå just rimlig grad av säkerhet. Vad som då är rimlig grad av säkerhet kopplas isär från strukturen i en viss standard (såsom ISA) till att istället ge mer utrymme för professionell bedömning i revisionsprocessen.

När IAASB tolkade om uppfattningen *an audit is an audit*, försvagades också argumenten som tidigare hade använts mot en implementering av SASE. Främst genom att IAASB just tolkade om *an audit is an audit* från att betyda *an audit is an audit* – enligt ISA till att betyda *an audit is an audit* – enligt rimlig grad av säkerhet. Omtolkningen gav därmed en bredare syn på hur revisionskvalitet kan uppnås. Tidigare såg formeln för revision och uppnådd revisionskvalitet ut ungefär så här: en revision är en revision till rimlig grad av säkerhet när revisionen utförs enligt ISA. IAASB:s omtolkning av mantrat ger i stället att en revision är en revision till rimlig grad av säkerhet. Hur rimlig grad av säkerhet uppnås blir således inte längre avhängigt till en specifik standard. Istället planerar IAASB att utfärda två revisionsstandards. Även om IAASB kan ha en förhoppning om att en revision är en revision om den utförs enligt en standard som utfärdas av IAASB, innebär omtolkningen av *an audit is an audit* enligt ISA till *an audit is an audit* enligt rimlig grad av säkerhet, att rimlig grad av säkerhet i teorin också kan uppnås genom en standard som inte utfärdas av IAASB.

En ny revisionsstandard för revisionen av LCE betyder således en diversifiering av revisionen som öppnar upp för en mer effektiv och relevant revision av mindre företag. Samtidigt innebär en separat revisionsstandard också ett ifrågasättande av *an audit is an audit* som ett legitimitetssänkande mantra, eftersom det inte längre finns en specifik struktur att peka på för att kunna hävda revision och revisionskvalitet. Det blir därför intressant att följa huruvida förtroendet för revisionen hänger samman med upplevd och förmedlad struktur i revisionsprocessen eller om det inte längre finns ett behov av ett mantra som *an audit is an audit*. Det vill säga, finns det numera ett sådant förtroende för revisorns professionella bedömning att en revisor kan ses som tillräckligt kunnig för att kunna utföra en revision av mindre

och mindre komplicerade företag, utan behov av en omfattande struktur?

Remissvaren till den föreslagna separata standarden bör således ge upphov till intresseväckande argumentation sammankopplat med uppfattningar kring hur revisionskvalitet uppnås och hur stort förtroende som kan åläggas revisions professionella bedömning. Det blir också intressant att följa hur Big four, i egenskap av strukturerade och globaliserade organisationer, som kan anses väl anpassade till mantrat *an audit is an audit* enligt ISA, ställer sig till en standard med färre specifika krav än ISA. Ett annat intressant område handlar om hur tillsynsmyndigheter, med granskningar som ofta beskylls formalia-baserade utifrån vad som anges i ISA, kan komma att arbeta fram en ny praxis om en ny separat standard med större utrymme för den professionella bedömningen implementeras.

Jag tror att de närmaste åren kommer att innebära fler förändringar inom revision till följd av att uppfattningen *an audit is an audit* och synen på revisionskvalitet har förändrats. Om struktur inte längre ses som viktigare än professionell bedömning, hur organiserar sig revisionsfältet då?

ELINA MALMSTRÖM

PhD i redovisning och revision.

Referenser:

Carrington, T. och Catasús, B. (2007). *Auditing stories about discomfort: becoming comfortable with comfort theory*. *European Accounting Review*, 16, (1), 35-58.

Dirsmith, M. W., Covalleski, M. A. och McAllister, J. P. (1985). *Of paradigms and metaphors in auditing thought*. *Contemporary Accounting Research*, (2), 1, 46-68.

Durocher, S., Gendron, Y. och Picard, C. (2016). *Waves of global standardization: small practitioners' resilience and intra-professional fragmentation within the accounting profession*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35, (1), 65-88.

Löhlein, L. och Müßig, A. (2020). *At the boundaries of institutional theorizing: Individual entrepreneurship in episodes of regulatory change*. *Accounting, Organizations and Society*, 83, 1-21.

Pentland, B. T. (1993). *Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order*. *Accounting, Organizations and Society*, 18, (7/8), 605-620.

Power, M. (2003). *Auditing and the production of legitimacy*. *Accounting, Organizations and Society*, 28, (4), 379-394.

Valet av tvistlösningsmetod

- fällor att beakta

Vid avtalsförhandlingar får vissa frågor ofta mer fokus än andra. Frågan om tvistlösningsmetod hamnar dock många gånger i skymundan. I denna artikel belyser Dan Engström och Elin Nilsson fem frågor att ta i beaktande vid valet av tvistlösningsmetod. Frågorna rör civilrättsliga tvister mellan kommersiella parter.

Text: **Dan Engström & Elin Nilsson**



EN FRÅGA SOM ofta skyn-
das förbi och inte sär-
skilt övervägs är frågan
om tvistlösningsmetod,
i realiteten valet mel-
lan allmän domstol och
skiljeförfarande. I det
senare fallet finns även
valet mellan institutio-
nellt förfarande (som vid

Stockholms Handelskammarers Skiljedomsinstitut)
eller det som brukar kallas ad hoc-förfarande, det
vill säga – i Sverige – skiljeförfarande med tillämp-
ning av bestämmelserna i lagen om skiljeförfarande
("LSF").

Andra frågor i ett avtal, som till exempel garanti-
kataloger eller vitesklausuler, ses ofta som viktigare
än tvistlösningsklausulen. Kommersiella parter ten-
derar att mer eller mindre helt låta anlita advokat/
jurist råda och bestämma i fråga om tvistlösnings-
klausulens utformning. Men om man (varvid ordet
"man" även syftar på involverad advokat/jurist) inte
tänkt igenom tvistlösningsmetoden mycket noga,
kan garantikataloger och vitesklausuler bli rent illu-
soriska. Involverad advokat/jurist är möjligen syn-
nerligen väl lämpad att sköta avtalsförhandlingar,
men det är inte säkert att kompetensen täcker alla de
frågor som kan sättas i eller ur spel beroende på vilka
val man gör i utformningen av tvistlösningsklausu-
len.

Det är därför viktigt, som köpare av juridiska
tjänster, att säkerställa att man som klient har rätt
rådgivning i just den här delen, där den mer övergri-
pande frågeställningen är: Är skiljeförfarande eller
allmän domstol att föredra?

För att, hoppas vi, underlätta det valet, kommer vi
att i denna artikel, åtminstone översiktligt, belysa
vad som är direkta risker och direkta fel med det ena
eller andra valet i olika situationer. Denna artikel
belyser fem frågor (av väldigt många fler) att ta i be-
aktande och rör endast civilrättsliga tvister mellan
kommersiella parter.

Fråga nr 1: Hur verkställbar är en kom- mande dom?

Den part som tar initiativ till en process, önskar i
typfallet erhålla pengar av motparten, inte bara en
dom på pengar, utan just pengar. Vi bortser i detta
sammanhang ifrån processer som tar sikte på ett
förbud och liknande. En förutsättning för det (det vill
säga att faktiskt få reda pengar), är att den dom som
meddelas är verkställbar i det land i vilket motpar-
ten har sina tillgångar. Den faktiska verkställbarhe-
ten är den första och kanske viktigaste frågan att ta
ställning till vid valet av tvistlösningsmetod. Låt oss
översiktligt belysa just den frågan först.

En nationell domstols dom är som huvudregel
endast verkställbar i det landet den meddelats i. I
och med Sveriges medlemskap i EU, är emellertid
en dom från en domstol i ett annat EU-land som ut-
gångspunkt även verkställbar i Sverige. MEN, om det
förhåller sig så, att ena parten kommer från ett land
utanför EU, så kommer en svensk domstols dom i
regel inte att vara verkställbar i det landet, såvida
inte Sverige och det landet har ingått en separat över-
enskommelse därom. En sådan överenskommelse
har ingåtts mellan EU-länderna och Schweiz, Norge
och Island i form av Luganokonventionen, vilket gör
att en svensk domstols dom även är verkställbar i
Schweiz, Norge och Island. Någon liknande överens-
kommelse finns dock *inte* mellan exempelvis Sverige
och USA.¹

Alltså, om kontraktspartnern är amerikansk
och har sina tillgångar i en delstat i USA som inte
verkställer utländska domar, så kommer en svensk
domstols dom, oavsett om det är en tingsrättsdom, en
hovrättsdom eller till och med en dom från svenska
Högsta domstolen, således inte att vara till mycket
nytta, eftersom den *inte går att verkställa* i den ak-
tuella delstaten i USA (på motsvarande sätt kan en
dom från en amerikansk allmän domstol ej verk-
ställas i Sverige). Genom New York-konventionen
från 1958 är däremot en *skiljedom* från en konven-
tionsstat som utgångspunkt även verkställbar i öv-
riga konventionsstater. 168 stater är för närvarande
konventionsstater till New York-konventionen.² Vid

”En dom som gått i ens favör men som inte går att verkställa, är typexemplet på en så kallad Pyrrhus-seger.”

internationella partsförhållanden med åtminstone en part utanför EU och utanför statliga överenskommelser om domstolsdomar, men däremot i en konventionsstat till New York-konventionen, är därför det självklara valet för den som vill ha en verkställbar dom att välja skiljeförfarande framför en tvistlösningsklausul som anvisar allmän domstol. En dom som gått i ens favör men som inte går att verkställa, är typexemplet på en så kallad Pyrrhus-seger.

Räcker det då med att konstatera att parterna kommer från EU-länder eller från ett land med en överenskommelse med Sverige avseende domstolsdomar för att avgöra frågan om verkställbarheten? Nej, riktigt så enkelt är det inte. En av frågorna man också bör vara uppmärksam på i samma kontext, är om det finns möjlighet till *partsbyte* i själva avtalet före det att tvist mellan parterna uppkommer. Med andra ord, ger avtalet möjlighet för ena parten att ensidigt överlåta avtalet till ny part (exempelvis annat bolag inom samma företagssfär), som då kanske inte alls kommer från ett EU-land eller från ett land med en överenskommelse med Sverige avseende domstolsdomar? Då kan den trygghet man trodde sig ha vid avtalets tecknande, raskt bytas ut mot en situation man inte ville ha.

En annan fråga som kan vara värd att ta i beaktande mot bakgrund av den verklighet som numer råder, är om det land som motparten kommer från kan *antas* fortsätta att vara medlem inom EU, eller om landet är näst på tur efter Storbritannien och dess Brexit att gå ur EU. Sådana diskussioner förekommer kanske politiskt i det land motparten kommer ifrån. Har du som klient eller din rådgivare koll på de frågorna (också)?

Fråga nr 2: Vilken möjlighet finns att välja domare i en kommande tvist?

En annan viktig fråga för den som genomgår en tvisteprocess, är att det avgörande som meddelas är korrekt materiellt. För att det ska vara det, får det anses vara ett minimikrav att de som dömer är omvittnat kunniga inom relevant rättsområde.

Ju mer komplex en tvist är – exempelvis med flera parter från olika jurisdiktioner och kulturer och med

ett stort antal rättsfrågor och bevisfrågor att bedöma – desto högre krav måste man ställa på den/de som ska döma i parternas tvist. Hur kan man säkerställa det redan när avtalet förhandlas och undertecknas, det vill säga långt före en tvist mellan parterna ens ter sig som tänkbar?

Ett skiljeförfarande erbjuder, beroende på hur parterna väljer att utforma sin tvistlösningsklausul, i princip en obegränsad möjlighet för parterna att påverka och tillse att de som dömer – skiljedomarna – har rätt kompetens. Parterna i ett skiljeförfarande utser i regel varsin³ skiljedomare och kan även, återigen om tvistlösningsklausulen är rätt utformad, påverka valet av skiljenämndens ordförande. Redan i skiljeklausulen kan till exempel krav på en kommande skiljedomare specificeras. I ett tekniskt komplext mål, skulle exempelvis en ingenjör kunna utses till skiljedomare i stället för en jurist. Med andra ord, parterna har i ett skiljeförfarande, som regel, obegränsade möjligheter att tillskapa en domarpanel som har exakt den expertis och erfarenhet som parterna önskar.

Om parterna i stället hade valt att låta tvisten slitas i allmän domstol, finns det överhuvudtaget ingen möjlighet för parterna att välja sammansättningen av den domarpanel som ska döma i målet. I stället styrs valet vid allmän domstol av (i) lottningsregler, (ii) tilldelningsregler, (iii) överlämnande av målet till annan rotel vid sjukdom/barnledighet/omfördelning av resurser inom domstolen eller domsagan och andra hänsyn som berörda parter varken har insyn i eller påverkan på.

I Sverige finns specialdomstolar inom vissa områden, exempelvis patent- och marknadsdomstolen, vilka har exklusiv behörighet att pröva tvister inom de områdena, vilket möjliggör mer specialiserade domare. I vissa andra typer av mål, exempelvis arbetsrättsliga mål, sker tilldelning till en särskild avdelning (vid Stockholms tingsrätt för närvarande avdelning 3) i stället för lottning, men i huvudsak är det lotten som avgör vilken/vilka domare som ska döma i målet. Visst kan det hända att parterna också på detta sätt får den kompetens de hade önskat, men

”Sammanfattningsvis bör du således välja skiljeförfarande framför allmän domstol om du som part vill ha möjlighet att kunna välja dina domare.”

parterna har varken insyn i den frågan eller möjlighet att påverka den.

Detta och annat leder till och har lett till, också historiskt, att kommersiella parter i högre utsträckning väljer skiljeförfarande framför allmän domstol. Detta får naturligtvis som effekt att domare i allmänna domstolar (med undantag av specialdomstolarna) i liten utsträckning får avgöra kommersiella tvister och därmed inte heller kan sägas ha särskild erfarenhet att avgöra kommersiella tvister (vi bortser i detta sammanhang från till exempel vissa entreprenadtvister och försäkringstvister som i viss utsträckning ändå går till allmän domstol).

Sammanfattningsvis bör du således välja skiljeförfarande framför allmän domstol om du som part vill ha möjlighet att kunna välja dina domare.

Fråga nr 3: Vilket förfarande går snabbast och är mest lyhört för partssynpunkter på själva förfarandet?

En vanligt framhållen fördel med skiljeförfarande är dess snabbhet. När man ska mäta om ett förfarande är snabbt eller inte, måste man ta hänsyn till hur lång tid det går från det att man anhängiggör en talan och intill dess det föreligger ett *lagakraftvunnet* avgörande. Som bekant är ett skiljeförfarande ett eninstansförfarande, och möjlighet att överpröva skiljedomen materiellt finns inte. Det finns begränsade möjligheter att klandra en skiljedom på grund av formella fel i förfarandet, men ett sådant förfarande stoppar i regel inte verkställigheten av skiljedomen. För den som får en skiljedom emot sig, kan det upplevas som en nackdel att skiljedomen inte går att överklaga, medan det bidrar till att skiljeförfarandet i regel är snabbare än ett domstolsförfarande.

Hos Stockholms Handelskammars Skiljedomsinstitut (”SCC”) är huvudregeln för ordinära förfaranden att skiljedom ska meddelas senast sex månader från det att målet hänsköts till skiljenämnden, och för förenklade förfaranden⁴ senast tre månader. Enligt SCC:s statistik för 2019⁵ meddelades 27 procent av skiljedomarna i ordinära förfaranden inom sex månader, 50 procent efter sex månader men inom tolv månader och 15 procent efter tolv månader men inom 18 månader. I förenklade förfaranden meddelades 52

procent inom tre månader och 45 procent efter tre månader men inom sex månader. Detta kan jämföras med allmänna domstolar, där det inte är ovanligt att ett tingsrättsförfarande tar 12 till 18 månader. I en mer komplex tvist där materialet är omfattande, är det vanligt att part även kan få, om inte annat, prövningstillstånd i hovrätten enligt bestämmelserna om granskningsdispens. I mer komplexa kommersiella tvister har man därför att ta i beaktande att det många gånger blir fråga om i vart fall en prövning i två instanser och där kan man räkna med att förfarandet i hovrätten kan ta ett år till, beroende på tvist.

Eftersom ett skiljeförfarande är ett eninstansförfarande och en skiljedom är omedelbart verkställbar, så är det alltså nästan alltid så (men inte alltid) att ett skiljeförfarande är snabbare än ett domstolsförfarande.

Vad angår den andra frågan om parternas möjlighet att påverka själva förfarandet, så har en skiljenämnd en direkt skyldighet att beakta parternas synpunkter på hur ett skiljeförfarande ska gå till. Exempel på detta kan vara hur många processkrifter som ska tillåtas per part, om huvudförhör ska tas upp muntligen vid en muntlig förhandling eller som skriftliga vittnesattester, när yttranden ska ges in, när skriftväxlingen ska anses avslutad och när skiljedom ska meddelas. Den typen av flexibilitet går inte att finna inom ramen för rättegångsbalkens regelverk. I skiljeförfaranden brukar det heta att parterna styr förfarandet.

Krav på snabbhet och flexibilitet talar alltså för att välja skiljeförfarande framför allmän domstol. Men hur stor flexibilitet blir det egentligen fråga om, när skiljeklausulen anger ett institutionellt förfarande såsom vid *International Chamber of Commerce* eller SCC?

Vid institutionella skiljeförfaranden, har skiljedomsinstituten förvisso färdigskrivna regler för förfarandet (som kan ha ett annorlunda innehåll vid tvisten än de hade när avtalet undertecknades), men parterna kan *tillsammans* välja att frågå de flesta av dessa.

Skiljedomsinstituten har därtill ofta olika sorters förfaranden, som parterna redan i skiljeklausulen kan välja bland. SCC har exempelvis ett förenklat

förfarande, där det bara är en skiljedomare som ska avgöra tvisten och där reglerna föreskriver att parterna som huvudregel endast får ge in två skrifter var. Skiljedom ska som huvudregel meddelas senast tre månader från det att målet hänsköts till skiljedomaren. Detta förfarande kan vara bra för enklare tvister, då man får ett snabbt och relativt billigt⁶ avgörande, men passar sig av naturliga skäl mindre bra för omfattande, mer komplexa tvister.

Även det ordinära förfarandet hos SCC har valmöjligheter, där parterna i sin skiljeklausul kan välja om det ska vara en eller tre skiljedomare. Det är även relativt vanligt att i skiljeklausulen göra en uppdelning utifrån den potentiella tvistens värde, där exempelvis för en mindre tvist kan väljas ett förenklat förfarande och för en större tvist kan väljas ett fullskaligt förfarande. Det kan också vara så, att tvistlösningsklausulen bör innehålla en så kallad *carve out* vad gäller vissa frågor som ena parten vill kunna ta till allmän domstol oavsett om tvister som huvudregel ska avgöras av skiljeförfarande enligt samma klausul.

Både i så kallade ad hoc-förfaranden och institutionella förfaranden har alltså parterna möjlighet att, åtminstone om de är ense, i stor utsträckning välja hur förfarandet ska gå till och flexibiliteten finns således i båda förfaranden. Ett sätt att undvika "en tvist i tvisten" (det kan vara svårt att enas om förfaranderegler när det redan finns stora låsningar mellan parterna) är att vara utförlig redan när tvistlösningsklausulen utformas. Då är nämligen parterna mycket godvilligt inställda till varandra inför träffandet av det gemensamma avtalet.

Fråga nr 4: Är det lämpligt eller olämpligt att tvisten är offentlig?

Nästa fråga att ta ställning till är hur viktigt det är för parten/klienten att hålla förfarandet hemligt för utomstående. Huvudregeln i allmän domstol är offentlighet, vilket gör att utomstående som huvudregel har rätt att få ut handlingarna i målet och även sitta med som åhörare under förhandlingar. Viss möjlighet finns att hålla vissa delar av handlingar och vissa delar av förhandlingar hemliga enligt bestämmelserna i lagen om offentlighet och sekretess. Så är exempelvis fallet när det rör sig om företags-hemligheter. Det är dock domstolen som avgör om det finns anledning att göra avsteg från huvudregeln om offentlighet och i så fall i vilken omfattning. Som klient eller ombud kan du argumentera för din uppfattning, men avgörandet ligger i en domares händer.

Ytterligare en faktor att väga in i bedömningen, är att även om domstolen lyssnar på din advokats argument om vad som ska hållas hemligt, så finns det i allmän domstol ingen möjlighet att hemlighålla att det pågår en tvist mellan parterna.

Skiljeförfarande å andra sidan sker utanför det allmänna och handhas av privata aktörer, vilket gör att det inte finns någon rätt för *utomstående* att ta del av handlingar eller delta i förhandlingar. Vill man att sekretess ska gälla för (i) parterna, (ii) parternas ombud och/eller (iii) skiljenämndens ledamöter, så kan parterna enas om sådana bestämmelser redan i skiljeklausulen eller efter det att tvist uppkommit. Är det mycket väsentligt att upprätthålla sekretessen, kan parterna förena en sekretessbestämmelse med vite.

För den part som kanske intar en underlägsen ställning, kan det finnas anledning att vilja att tvisten ska komma till utomståendes och kanske medias kännedom, för att på det sättet skapa en press på motparten att förlikas. För den andra parten däremot, är det tvärtom troligen så att man vill hålla tvisten utanför allmänhetens kännedom. Det kan också vara så att en part rent generellt inte vill att utomstående ska veta om alla tvister som parten har och få en insyn i verksamheten.

Fråga nr 5: Vilket förfarande är billigast?

En fråga som de flesta parter/klienter är intresserade av är kostnaderna för förfarandet.

I allmän domstol betalar part ingen särskild ersättning till domarna eller för att man nyttjar lokaler för förfarandet. Ansökningsavgiften⁷ till domstolen är den enda kostnaden för förfarandet i sig. I ett skiljeförfarande betalar parterna däremot skiljedomarnas arvoden och utlägg (till exempel hyra av lokal).

Det är alltså en väsentlig kostnadsskillnad för själva förfarandet, till fördel för allmän domstol. Kostnadsskillnaden rör sig om ett flertal hundratusen kronor och upp till ett flertal miljoner kronor beroende på antal skiljedomare och komplexiteten i målet.

Ska detta leda till slutsatsen, som ju ter sig uppenbar, att skiljeförfarande är dyrare än ett domstolsförfarande? Nja, vi påstår att det är för tidigt att dra den slutsatsen. Den kan vara så, men behöver inte alltid vara så.

När vi jämför kostnader, kan vi inte stanna med en jämförelse bara i berört hänseende. Vi måste jämföra totalkostnaden, det vill säga inklusive ombudskostnaderna. Men blir det då någon skillnad för ombud i det ena och det andra förfarandet? Svaret är i många fall ja. Skiljeförfarande är ett eninstansförfarande som många gånger kan effektiviseras bättre än ett domstolsförfarande, till exempel genom att tidsförbrukande förhör till stor del kan ersättas av vittnesattester och att sakframställan under slutförhandlingen kan utgå och ersättas av skrifterna. Ombudskostnaderna för ett sådant slags förfarande ska jämföras med ombudskostnaden för, potentiellt i alla fall, ett tvåinstansförfarande i allmän domstol.

Först med en sådan jämförelse blir jämförelsen rättvisande. Till sist ska prissättas tid. Parter prissätter tid olika, men det är inte orimligt att som utgångspunkt utgå ifrån att ett snabbt förfarande värdesätts högre av part än ett förfarande som drar ut på tiden i årtal. Den längre tid som parten behöver lägga på ett utdraget förfarande har med största sannolikhet ett värde för parten och på det sättet kostar det utdragna förfarandet mer för parten. Exakt hur den tidsskillnaden ska prissättas, är dock naturligtvis ett individuellt ställningstagande för part. Tid är pengar, sägs det, men så är det kanske inte alltid.

Det ska tilläggas, som tidigare nämnts, att det i institutionella skiljeförfaranden finns så kallade förenklade förfaranden⁸ där det är en skiljedomare i stället för tre som ska avgöra målet. Redan på grund av detta förhållande, blir kostnaden väsentligen lägre än vid ett skiljeförfarande med tre eller fler domare. Det förenklade skiljeförfarandet utmärks vidare av att antalet processinlagor per part är begränsat till antal samt att tiden för meddelande av skiljedom är snävt satt. Också därigenom begränsas kostnaderna både för skiljedomaren och för parternas ombud. I ett förenklat förfarande vid SCC i ett skiljemål om 50 000 euro, är den uppskattade mediankostnaden för skiljedomaren och SCC cirka 11 100 euro. Att ett sådant förfarande skulle vara dyrare än att driva samma process i tingsrätt och kanske även hovrätt, är långt ifrån givet.

En kommersiell part som har begränsade medel att driva en skiljeprocess, kan uppleva att skiljeklausulen försvårar eller till och med förhindrar rätten att få sin sak prövad. Även det är en anledning till att tänka igenom tvistlösningsklausulen i samband med avtalets träffande. När väl tvist uppstår, får man spela bollen där den ligger. Med rätt rådgivning så kan emellertid också den part som saknar medel att driva en skiljeprocess få sin sak prövad, antingen i skiljeförfarandet eller i allmän domstol, beroende på hur man spelar korten.

Avslutningsvis gäller som huvudregel enligt svensk rätt såväl i svensk allmän domstol som i svenskt skiljeförfarande, att det är den (huvudsakligen) förlorande parten som har att slutligt ersätta (i) sina egna ombudskostnader, (ii) motpartens ombudskostnader och partskostnader, (iii) skiljenämndens arvoden och kostnader (vid skiljeförfarande), samt (i förekommande fall) (iv) skiljedomsinstitutets avgifter. Men är det också vad som följer av de (kanske inte helt bekanta) institutionella regler i ett främmande land som motpartens advokat just föreslog under avtalsförhandlingarnas sista skälvande minuter?

Avslutande slutsatser

Denna redogörelse gör inte anspråk på att vara heltäckande, långt ifrån, men vi hoppas att den i alla fall

i någon mån har bidragit till insikten av att det är viktigt att tänka efter före när det gäller valet av tvistlösningsmetod i vanliga civilrättsliga tvister mellan kommersiella parter. När tvisten väl har uppstått, är det tyvärr i regel för sent att börja fundera på vad som hade varit mest fördelaktigt. För att de rättigheter och skyldigheter som man varit noggrann med att förhandla fram i avtalet ska ha ett reellt värde, gäller det att även tvistlösningsmetoden är noga övervägd. Det går inte att ge ett generellt svar på vilken tvistlösningsmetod som är bättre än den andra, utan det gäller att göra en bedömning i varje enskilt fall utifrån de specifika förutsättningar som föreligger där. Den här artikeln har gett vissa fingervisningar och ibland kan valet tyckas enkelt, men det är helheten som ska bedömas, inte en enskild fråga.

DAN ENGSTRÖM

Partner, SALC Advokatbyrå.

ELIN NILSSON

Senior Associate/Advokat, SALC Advokatbyrå.

Fotnoter

- 1) Vissa delstater i USA har dock antagit en lag som gör att en svensk dom rörande en betalningsförpliktelse ändå kan verkställas i dessa delstater under vissa omständigheter. Delstatslagstiftningen uppställer bl.a. stränga krav på *due process*.
- 2) https://uncitral.un.org/en/texts/arbitration/conventions/foreign_arbitral_awards/status2.
- 3) Vid en tresitsig nämnd, vi kommer att återkomma till ensitsiga nämnder och de förenklade skiljeförfarandena senare.
- 4) Se närmare om förenklade förfaranden nedan.
- 5) <https://sccinstitute.se/statistik/>.
- 6) Vi kommer att återkomma till kostnaderna senare.
- 7) För närvarande 2 800 kronor för ett tvistemål överstigande 23 800 kronor.
- 8) Ett förenklat skiljeförfarande går även att uppnå utanför skiljedomsinstitutet, exv. genom reglering i skiljeklausulen.



FAR Online

Ett smart verktyg för dig som vill vara uppdaterad med de senaste ekonomiska regelverken.



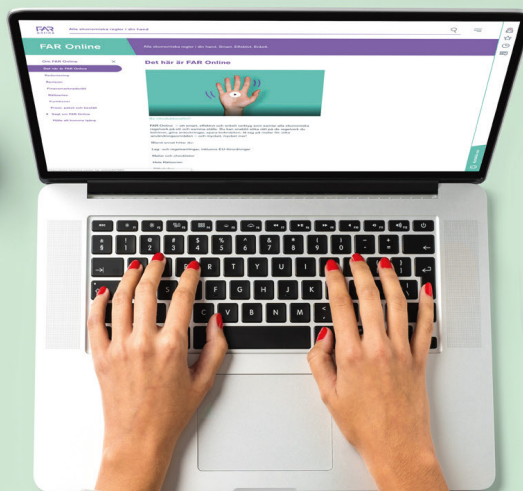
Alltid
uppdaterade
regler



Redovisning
Revision
Skatt
Finans



Nu med hela
Rättserien



Läs mer och
testa gratis i
två veckor!

faronline.se

FAR
online