

Tidningen **Balans**

NUMMER 1
2021

Fördjupning

Civilrätten och skatterätten

En fråga med
många svar

s. 44



S. 4

Revision av
oegentligheter

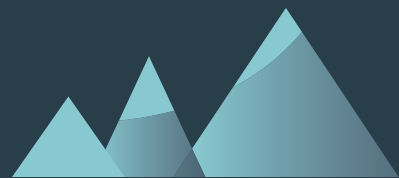


S. 32

Avskrivningar på byggnad
i bostadsrättsförening

S. 39

Kan en beslutad
utdelning utsläckas?





Vilka artiklar får vi läsa 2021?

NYTT ÅR - NYA fördjupningsartiklar. Året som gick präglades till största delen av coronapandemin, något som även märktes bland fördjupningsartiklarna i Balans. I Balans fördjupningsbilaga nr 1 2021 skriver Elisabeth Raun och Eva Törning om omställningsstödet och går igenom stödåtgärden och dess konsekvenser på redovisningen.

Ole Deurell efterlyser förändringar i lagstiftningen för bostadsrättsföreningar och anser att avskrivningar på byggnad i bostadsrättsföreningar inte är en lämplig metod för nödvändigt sparande.

Under hösten presenterades en utredning som kan innebära en förändring av det skatterättsliga företrädaransvaret. I två artiklar i detta nummer skriver Björn Forssén om företrädaransvaret. Han ställer frågan om när förfarandet inleds och om företrädaransvaret i dagens form är förenligt med Eu-rätten.

Missa inte heller Carl Svernlövs artikel om huruvida en beslutad utdelning kan utsläckas eller Patrik Emblads intressanta artikel om hur civilrätten förhåller sig till skatterätten.

Sitter du själv på en intressant idé som skulle platsa som fördjupningsartikel i Balans? Hör av dig till mig. Kanske blir det just din artikel vi får läsa under 2021.

Trevlig läsning!

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 1/2021

**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

E-post

foramn.efternamn@far.se

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

FAR

**SVERIGES
TIDSKRIFTER**





Innehåll

— NUMMER 1 2021 —

4 Revision av oegentligheter

Jesper Fagerberg

13 Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds

Björn Forssén

20 Företrädaransvaret och förenligheten med EU-rätten

Björn Forssén

28 Omställningsstödet – en genomgång av stödåtgärden

Elisabeth Raun och Eva Törning

32 Avskrivningar på byggnad i bostadsrättsföreningar

Ole Deurell

39 Kan en beslutad utdelning utsläckas?

Carl Svernlöv

44 Civilrätten och skatterätten

Patrik Emblad

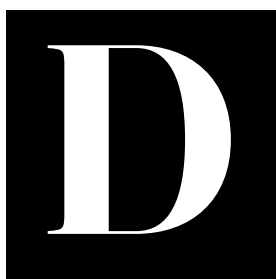


Revision av oegentligheter

– en kuliss med juridiska problem

Borde statlig revision bidra till att bekämpa korruption och oegentligheter? Många medborgare skulle säkert svara ja på den frågan. Många skulle kanske till och med säga att det borde vara högsta prioritet. Jesper Fagerberg menar att frågan kanske borde ställas om revisionen verkligen är lämpad för, och om revisorer kan och vill bekämpa oegentligheter. Bedömningen av vad som utgör oegentligheter innefattar inte sällan en juridisk aspekt och precis som skomakaren borde bli vid sin läst kanske detta även borde gälla ekonomer när de stöter på juridik. Det är i vart fall av vikt att revisionen inte uppfattas vara något som den inte är - i annat fall finns en risk för att intressenter vilseleds.

Text: **Jesper Fagerberg**



Det är sannolikt en vanlig uppfattning att en huvuduppgift i revision är att sätta stopp för oegentligheter och korruption. Uppfattningen gäller nog särskilt revision av statlig verksamhet där pengar inte är ett mål

utan ett medel och där förvaltning snarare än finansiell redovisning borde vara fokus. Inom forskning om revision talas det dock ofta om att det finns ett förväntningsgap.¹ Gapet består av en skillnad mellan vad en revisor gör vid revisionen och vad utomstående tror att revisorn gör eller borde göra. Uppfattningen om revisionens roll som bekämpare av oegentligheter utgör troligtvis en betydande del av detta gap. Det är även denna aspekt av förväntningsgapet, det vill säga att revisorerna ger sken av att göra mer på ett visst område i revisionen än vad de kan uppfylla, som är av relevans i denna artikel.

Från revisionell synpunkt förefaller också frågor om oegentligheter vara både viktiga och prioriterade. Till exempel nämns ordet oegentlighet nästan 500 gånger i de internationella standarder som finansiella revisorer har att följa. Även i denna tidskrift (tidningen Balans) förekommer återkommande artiklar som berör ämnet. I 2019 års regleringsbrev för Revisorsinspektionen uppställs också krav på att verka för att revisorerna ska motverka *korruptionsbrottslighet* och ekonomisk brottslighet.² Som utomstående kan man därför lätt ges intrycket att oegentligheter är en väldigt viktig aspekt att beakta i en revision. Jag menar dock att detta är en illusion, särskilt inom finansiell revision av statlig verksamhet där det revisionella regelverket är mindre väl utvecklat.

Jag kommer i denna artikel belysa de krav och omständigheter som gäller vid revision av oegentligheter. Kraven innefattar enligt min mening tydliga straffrättsliga ställningstaganden vilka svårigen låter sig korrespondera med den faktiska revisionen av oegentligheter. Fokus kommer att ligga på statlig

finansiell revision. Centralt är problemet att revision av oegentligheter ofta blir just en fråga om juridik. Frågan illustrerar en problematisk kollision mellan juridik och ekonomi. Detta kommer framgå inte bara av de regelverk som gäller för revision utan även illustreras av ett tillsynsärende från Revisorsinspektionen. Sammantaget kommer framgå att revision av oegentligheter som den i dag utgörs enligt gällande regelverk, i praktiken är närmast en juridisk omöjlighet. Att revisionen ändå ger ett bedrägligt sken av att fokusera på risker för oegentligheter skulle kunna sägas vara en revisionens potemkinkuliss.³

Reglering av revision och begreppet oegentlighet

För att närmare förstå hanteringen av risk för oegentligheter i revisionen måste det först fastställas hur dess krav ser ut. Statlig finansiell revision utförs av Riksrevisionen och precis som privat revision tillämpas den internationella standarden (International Standard on Auditing, ISA). Däremot har statlig revision en egen revisionslag, lag om revision av statlig verksamhet m.m., vilken sedan kompletteras med de underliggande internationella standarder (ISA).⁴ Till skillnad mot privat revision gäller för statlig revision inga andra juridiska krav på revision av oegentligheter än vad som framgår av ISA. Vid privat revision måste revisorn som bekant även förhålla sig till brottskatalogen i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslag (2005:551), ABL.⁵

De krav som ställs på revision av oegentligheter framgår i ISA 240.⁶ Definitionen av oegentlighet är enligt standarden:

En avsiktlig handling av en eller flera personer i företagsledningen, styrelsen, personalen eller av extern part, som innefattar bedrägligt förfarande i syfte att uppnå obehöriga eller olagliga fördelar (P12, ISA 240).

Begreppet oegentlighet kan utifrån definitionen förefalla omfattande, men de avsiktliga handlingar som faller under begreppet oegentlighet begränsas enligt följande:

Det finns två olika typer av avsiktliga felaktigheter som är relevanta för revisorn – felaktigheter som

”Det är i ljuset av väsentlighet som revision av oegentligheter ska ses.”

beror på bedräglig finansiell rapportering och felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar (P3, ISA 240).

Jag kommer i den fortsatta framställningen begränsa mig till de straffrättsliga aspekterna av denna definition.⁷

Utifrån den mer specifika definitionen av oegentlighet enligt ISA 240 föreligger alltså två kategorier av straffrättsliga brott, bedrägeri och förskingring samt bokföringsbrott. Då bokföringsbrott inte kan begås inom staten kvarstår i praktiken endast bedrägeri och förskingring. Sammantaget kan konstateras att den faktiska innebörden av oegentligheter inom statlig finansiell revision är snäv.

Det kan samtidigt noteras att det inom Riksrevisionen finns en praxis att bedöma indikationer på straffrättsliga oegentligheter samt rapportera dessa till granskade myndigheter i annan form än i revisionsberättelsen.⁸ Ett intressant fall där frågan om oegentligheter ställts på sin spets var 2016 års revision av Statens Fastighetsverk. Utfallet i revisionen blev att Riksrevisionen avstod från att uttala sig i revisionsberättelsen på grund av de brottsmisstankar som förelåg mot tidigare myndighetsledningen. Brottsmisstankarna gällde dock varken bedrägeri eller förskingring utan trolöshet mot huvudman. Då brottet trolöshet mot huvudman inte innehåller något vinningsrekvisit kan det diskuteras på vilken grund denna kan sägas vara ISA-mässigt då ISA 240 ställer upp just ett vinningsrekvisit i definitionen av oegentlighet. Att Riksrevisionen ändå valde att uttrycka så hård kritik i revisionsberättelsen får tolkas som att en strikt efterlevnad av ISA i denna del är svår att upprätthålla och även är beroende av intern praxis hos revisionsorganet.⁹

Väsentligt fel och förväntningsgap i finansiell revision

Finansiell revision genomförs som sagt enligt revisionslag (1999:1079) (privat revision) eller lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. (statlig revision). Båda lagarna ställer krav på att revisionen ska utföras enligt *god revisionssed*. Som

framgår ovan gäller för både privat och statlig revision att god revisionssed likställs med att följa en internationell standard för revision (ISA). Det är följaktligen genom att följa ISA som revisionen uppfyller kravet på att utföras enligt god revisionssed.¹⁰

En central aspekt i revisionen är att den ska sikta in sig på risker för väsentliga fel i årsredovisningen eller ledningens förvaltning.¹¹ Vad som utgör väsentliga fel avgörs utifrån vad revisionens intressenter anser vara väsentligt så till vida att felet skulle kunna påverka intressenternas beslutsfattande. Om ett identifierat fel bedöms vara väsentligt ska det resultera i kritik i den av revisorn avlämnade revisionsberättelsen. Vad gäller statlig finansiell revision har lagens krav på omfattningen av revisionen av väsentliga fel tolkats som att felen måste vara direkt kopplade till den av myndigheter avlämnade årsredovisningen.¹²

Att fastställa vad som är väsentligt är dock inte helt självklart då det rör sig om kvalitativa värden utifrån ett intressentperspektiv vilka sedan ska omsättas till kvantitativa tal. I praktiken tillämpar sannolikt de flesta revisorer olika förutbestämda kvantitativa tumregler baserat på X-antal procentenheters felmarginal. De belopp som tumreglerna resulterar i kan därefter justeras utifrån till exempel storlek på eget kapital, risk att överträda lånevillkor eller andra faktorer som har betydelse för intressenterna till företaget eller myndigheten. Motsvarande arbetssätt tillämpas inom statlig revision om än med större tilltro och nyttjande av fastställda tumregler.¹³

Det är i ljuset av väsentlighet som revision av oegentligheter ska ses. Det är även här som det riskerar att uppstå ett förväntningsgap på revisionen, antingen för att intressenternas uppfattning av väsentlighet skiljer sig från revisionens dito (vilket inte borde kunna förekomma då revision per se är ett uppdrag som utförs åt någon annan) eller för att intressenterna tror att revisorerna inom ramen för revisionen gör något annat än de faktiskt gör. Granskning av risken för oegentligheter utgör sannolikt ett typexempel på detta gap.

En intressant illustration av ett förväntningsgap

inom statlig finansiell revision utgör följande citat av Elisabeth Svantesson, moderat riksdagsledamot:¹⁴

"Viktigt att det inte finns något mygel på myndigheterna och att pengarna går till det som de är avsatt till – detta förväntar man sig som beställare i offentlig sektor. Centralt är att medlen använts till det som är bestämt – till exempel om man har pengar kvar i slutet av året och bränner pengarna på annat än de är avsedda till, detta vill man veta. Sverige är ett litet land men korruption förekommer."

Citatet är intressant eftersom det illustrerar vad den huvudsakliga intressenten av statlig revision anser vara viktiga och väsentliga frågor i finansiell revision. Att förväntningarna ligger på frågor som kan kopplas till avsiktliga fel och korruption torde vara uppenbart. Svantesson tog i sitt anförande om revisionens roll även upp den nätverkskorruption som hon ansåg är ett problem i Sverige. Just nätverkskorruption har även lyfts fram av Statskontoret som något allmänheten i Sverige tror är ett betydande problem inom offentlig sektor.¹⁵

Problemet är dock att det som ovanstående belyser inte, eller åtminstone högst marginellt, utgör en del av statlig finansiell revision på så sätt att detta i dag aldrig skulle generera kritik i en revisionsberättelse. En delförklaring kan kanske sökas i att denna typ av fel (till exempel nätverkskorruption, riggade anställningar och annan nepotism med mera) inte nödvändigtvis går att kvantifiera i finansiella termer. Vidare går det nog att förklara med att revisorer och deras intressenter har olika syn på vad som är väsentligt och viktigt att fokusera på inom revisionen. Slutligen kan det även förklaras med att ISA som regelverk kanske inte är helt lämpligt utformat för statlig revision.

Hur ska då ovan förväntningsgap förstås? En måhända lite provocerande tolkning skulle vara att riksdagen såsom den centrala huvudmannen och intressenten för statlig revision 1) inte på allvar bryr sig om ovanstående frågor, eller 2) att riksdagen inte förstår att det råder olika syn på väsentlighet mellan revisorer och intressent. Utan att spekulera mer kring dessa båda möjliga förklaringar kan det konstateras att det sannolikt råder en viss grad av förväntningsgap avseende just oegentlighetsrelaterade frågor inom statlig revision.

De juridiska problemen – avsiktlighet, misstankegrad och inhämtande av revisionsbevis

Beskrivningen så långt har syftat till att beskriva bakgrunden samt de krav och förväntningar som föreligger vid revision av risk för oegentligheter inom främst statlig finansiell revision. Som framgår

i inledningen anser jag att det föreligger ett antal juridiska problem kopplade till revision av oegentligheter, problem som i praktiken gör att revisionen i detta avseende kan beskrivas som symbolisk. De aspekter av revisionen som för med sig juridiska problem och som ska belysas i det följande är:

- Avsiktliga fel.
- Inhämtande av (revisions)bevis.
- Misstankegrad.

Gemensamt för de tre problemen är att rättssäkerheten, inom ramen för revisionen, inte kan säkerställas tillräckligt väl för de som är föremål för den. I detta avseende kolliderar företagsekonomi med juridiken när en profession plötsligt befinner sig på en annan spelplan än sin normala. Som kommer framgå är dock lösningen i många fall att revisionen just blir symbolisk vilket ur rättssäkerhetssynpunkt kan förefalla betryggande men vilket i stället bidrar till att skapa det förväntningsgap som till exempel citatet av Elisabeth Svantesson illustrerar.

Den första aspekten som jag anser är problematisk vid revision av oegentligheter är att felet ska vara *avsiktligt*. Mitt personliga intryck efter många år i branschen är att begreppet används utan närmare koppling till motsvarande juridiska begrepp. Från straffrättslig synpunkt bör avsiktlighet kopplas till någon form av uppsåt. Vilken uppsåtsform som sedan avses kan diskuteras, men då det rör sig om brotten bedrägeri och förskingring torde avsiktssuppsåt ligga närmast till hands. Det kan även noteras att det i det praktiska revisionsarbetet och de granskningsprogram som ska följas, normalt inte heller klargörs vari avsikten ska ligga. Därtill klargörs normalt inte heller vilka objektiva rekvisit som är för handen eller hur avsiktlighet förhåller sig till dessa rekvisit. Den företagsekonomiska kollisionen med juridiken blir här extra tydlig. Utifrån den juridiska professionen kan detta liknas vid en åklagare som saknar såväl en klar bild av relevanta objektiva rekvisit som intresse för de subjektiva rekvisiten.

Målet med finansiell revision är att kunna göra uttalanden i revisionsberättelsen som med rimlig grad av säkerhet bestyrker den underliggande redovisningen (normalt en årsredovisning). I det fall avsiktliga väsentliga fel (oegentligheter) föreligger ska detta uttryckas i revisionsberättelsen. Ett sätt att betrakta detta är att fel som fel egentligen inte behöver spela någon större roll. Det vill säga om ett fel har identifierats och därmed ska påverka revisionsberättelsen spelar det ingen roll om felet har begåtts avsiktligt eller oavsiktligt. Detta hade eventuellt varit ett sätt att hantera problemet med oegentligheter men det är inte så som ISA är uppbyggd. I stället

upprepas begreppet oegentligheter ett mycket stort antal gånger kombinerat med att standarden kräver att revisorn genomför särskilda granskningsåtgärder för att hantera risk för fel som är betingade att vara just *avsiktliga fel*. Detta innebär alltså att en revisor kommer tvingas hantera distinktionen mellan avsiktligt och ej avsiktligt fel, eller med andra ord ta ställning till fastställande av någon form av uppsåt.

Eftersom en revisor alltså behöver ta ställning till avsiktligheten i beteenden hos revisionsobjektet uppkommer frågan hur en revisor ska agera för att åstadkomma just detta. Det blir här fråga om dels inhämtning av revisionsbevis, dels en bedömning av *misstankegrad*.

Ekobrottsmyndigheten har gett ut en skrift som pedagogiskt beskriver den så kallade misstanketrappan.¹⁶ Skriften är intressant för revision generellt även om den riktar sig till revisorer på privata sidan som stöd i deras skyldighet att enligt ABL anmäla brottsmisstankar. Skyldigheten att anmäla misstankar föreligger redan då brott kan misstänkas, vilket enligt skriften ska förstås som en låg nivå på Ekobrottsmyndighetens misstanketrappa. Den lägsta nivån sägs vara *anledning anta* varefter misstankegraden *kan misstänkas* kommer i misstanketrappan.¹⁷ Någon liknande skrift finns inte för statlig revision då motsvarande legala krav saknas.

Det ovan nämnda fallet med Statens Fastighetsverk från 2016 är här intressant då det inte förelåg en fällande dom mot tidigare myndighetsledning vid avlämnande av revisionsberättelsen utan bara en inledd förundersökning. Då förundersökning inledd från misstankenivån *anledning antas* innebär detta att revisionen förefaller ha förlitat sig på en mycket låg grad av misstanke för att framföra kritik avseende oegentligheter.¹⁸ Det förefaller följaktligen inte krävas någon högre grad av misstanke för att ändå få kritik inom statlig revision. Avseende privat revision är frågan om revisorns skyldighet att agera även reglerad i 9 kap ABL. För den statliga revisionen finns som sagt inget liknande regelverk utan bara ISA 240 samt intern praxis hos Riksrevisionen att förlita sig på. Som framgår i fallet från 2016 (Statens

Fastighetsverk) förefaller praxis inom Riksrevisionen vara att beakta misstankegrad från nivån *anledning anta*. Att Riksrevisionen har skapat en praxis att även låta icke ISA-mässiga oegentligheter få genomslag i revisionsberättelsen kan tolkas som att revisionen härmed tillmötesgår förväntningar på revisionen att agera vid fall som fått stort massmedialt intresse. Samtidigt är det ur rättssäkerhetssynpunkt inte fullt lika tillfredsställande att det inte är tydligare reglerat vad som är relevanta oegentligheter att beakta inom statlig finansiell revision.

Att Riksrevisionen förefaller luta sig på en låg misstankegrad är fördelaktigt på så sätt att revisionen därmed inte behöver vidta revisionella åtgärder för att pressa upp misstankegraden. I det fall misstankegraden till exempel skulle sättas vid *sannolika skäl* skulle revisionen tvingas in i en situation och misstankegrad på vilken normalt förundersökning pågår. Risken vore då stor att revisionen skulle hamna i en sits där bevis inhämtas utan beaktande av grundläggande rättssäkerhetskrav. Då få revisorer har djupare skolning i straffrätt och juridisk metod skulle risken vara stor för att rättssäkerhetsfrågor inte skulle beaktas i tillräcklig utsträckning i dessa situationer. Detta är dock bara en teoretisk sanning då det inte går att säga med säkerhet om revisorer i praktiken går över denna gräns. Som kommer framgå nedan är denna risk i praktiken sannolikt inte så stor.

Nackdelen av att tillämpa en låg misstankegrad är att personer kan komma att beskyllas för att ha begått brott trots mycket låg misstankegrad och utan att personerna haft möjlighet att försvara sig i domstol. I fall med misstanke om bedrägeri eller förskingring kommer en eller flera personer riskera att utpekas som gärningsmän vilket kommer sätta dessa personer i en rättssäkerhetsmässigt prekär situation.

Utöver misstankegraden blir även sättet för *inhämtande av bevis* intressant. De typiska sätt att inhämta revisionsbevis på är enligt ISA 315 observation, inspektion, förfrågningar och analytisk granskning, det vill säga ett mycket brett spektra. Exakt vad detta innebär och vilka gränserna är

”En ytterligare aspekt som skapar osäkerhet i revision av risk för oegentligheter är att ISA är ett internationellt regelverk.”

bestäms av vad revisorn utifrån sin så kallade *professionella bedömning* anser vara tillräckligt och ändamålsenligt som bevisning. Även om det stipuleras en hel del skall-krav på vad en revisor enligt ISA också måste göra (till exempel delta vid inventeringar, ställa särskilda frågor till revisionsobjektets ledning etcetera) uppstår även en del juridiska funderingar. Till exempel klargörs det inte vad som skiljer *förfrågningar* från ett *förhör* vilket indikerar att det inte är helt genomtänkt hur en revisor ska agera om det i en revisionsintervju uppkommer misstankar om oegentligheter.

Ur juridisk synpunkt uppkommer här även en fråga om bevisbörda och uttolkning av insamlade revisionsbevis. Ur revisionell synpunkt ska revisorn bevisa att han/hon uppfyllt kraven enligt ISA, det vill säga att granskningen är gjord enligt god revisions-sed. Revisionsobjektet ska i sin tur bevisa att det finns tillräckliga underlag till den redovisning som revisionsobjektet avlämnar. I det fall misstankar om oegentligheter uppkommer ligger bevisbördan på revisionsobjektet att påvisa att inte fel föreligger. Det är dock oklart hur detta ska förstås vid läsning av ISA men det riskerar att skapa en bevisbördeproblematik, det vill säga att den granskade ska bevisa sin oskuld, som kan förefalla skev utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

Det ligger på den enskilde revisorn att avgöra inte bara hur inhämtandet av bevis ska ske, utan även uttolkningen av dessa bevis. Inom ISA talas det som sagt om *professionell bedömning* hos revisorn. I likhet med begreppet *oegentligheter* är *professionell bedömning* ett ofta upprepat begrepp i ISA. Innebörden av professionell bedömning är dock inte helt klar. Enligt ISA innebär professionell bedömning:

Tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av revisions- och redovisningsstandarder samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för revisionsuppdraget (P 13, ISA 200).

Vid vidare läsning av ISA 200 föreligger ytterligare omskrivningar av definitionen men utan att riktigt

förtydliga vad denna innebär i praktiken. Lite elakt kan definitionen läsas som att en revisor gör professionella bedömningar om dennes bedömningar är professionella.¹⁹ Eftersom det kan skilja sig avsevärt mellan olika revisorer i termer av erfarenhet, kompetens, engagemang, tid, incitament med mera, utan en revisor nödvändigtvis anklagas för att inte ha gjort professionella bedömningar, förefaller det finnas stora inslag av subjektivitet och frihetsgrader i hur bedömningarna ska göras.²⁰ Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är detta så klart mindre lämpligt. Till skillnad från inom rättsväsendet föreligger därutöver en tydlig tidsgräns där revisionen förväntas vara klar inom en viss tid efter att granskningsobjektet avlämnat årsredovisningen. Detta gör att i det fall kritik i form av fel på grund av oegentligheter ska uttryckas i revisionsberättelsen kommer bedömningen pressas på av snäva tidsramar.²¹

En ytterligare aspekt som skapar osäkerhet i revision av risk för oegentligheter är att ISA är ett internationellt regelverk. ISA är tydligt med att krav i nationell lagstiftning ska gå före standarden. Samtidigt finns det i Sverige inget annat regelverk för statlig revision av oegentligheter än just ISA. I Sverige gäller som bekant fri bevisprövning. ISA är dock framtagen i en internationell kontext och därmed influerad av olika rättssystem och rättstraditioner inklusive legal bevisteori. Som framgår ovan stipulerar ISA på vilket sätt som inhämtande av bevis ska ske. Samtidigt gäller att tolkningen av vad som anses vara tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis blir en fråga om professionell bedömning. Det framgår inte hur standardsättaren har tänkt, men det förefaller vara en blandning av en form av fri bevisprövning och legal bevisteori. Denna blandning och den oklarhet den ger upphov till torde inte utgöra några problem i fall av ej avsiktliga fel men kan förefalla irriterande ogenomtänkt vid revision av avsiktliga fel när dessa avser brott. Oklarheten gör det därmed än svårare att hantera den enligt ISA viktiga distinktionen mellan avsiktliga och ej avsiktliga fel på ett juridiskt korrekt sätt.

”Poängen med att belysa ärendet är inte att peka på huruvida kritiken mot revisorn avseende dennes dokumentation var riktig eller ej utan snarare att analysera hur Revisorsinspektionen resonerar i ett fall som rör misstankar om oegentligheter.”

Ett exempel – Revisorsinspektionens tillsynsärende

Slutligen ska ett tillsynsärende belysas utifrån de problem som omgärdar revision av oegentligheter.²² Ärendet gäller disciplinärende Dnr 2017-624 där en revisor tilldelades en varning av Revisorsinspektionen för bristande revision och dokumentation vid risk för oegentligheter. I det aktuella ärendet får revisorn kritik för bristande dokumentation. Poängen med att belysa ärendet är inte att peka på huruvida kritiken mot revisorn avseende dennes dokumentation var riktig eller ej utan snarare att analysera hur Revisorsinspektionen resonerar i ett fall som rör misstankar om oegentligheter. Tillsynsärendet illustrerar såväl problemen med att hantera misstankegrad och subjektiva rekvisit inom revisionen som risken för att revisorn träder över gränsen för förundersökning.²³

I det aktuella ärendet hade en revisor valts till huvudansvarig revisor i ett aktiebolag under hösten 2013. Under det granskade räkenskapsåret (2013/2014) fick en anställd lämna företaget på grund av misstankar om oegentligheter. Polisanmälan gjordes av företaget och den anställde dömdes under våren 2017 för trolöshet mot huvudman.

En första anmärkning som kan göras angående fallet rör frågan om misstankegrad och avsiktlighet. Som framgår ovan dömdes den anställde först år 2017 för trolöshet mot huvudman. Även om den anställde fick lämna sin tjänst under det granskade räkenskapsåret (2013/2014) förelåg följaktligen ingen dom vid det tillfället utan bara en misstanke om avsiktliga fel. Revisorsinspektionen skriver följande:

”I dokumentationen finns inga noteringar om att A-son vid sin revision blev medveten om att bolaget under det granskade räkenskapsåret hade utsatts för brott.”²⁴

Detta är en intressant skrivning då Revisorsinspektionen här tycks resonera som om det förelåg ett brott vid det aktuella revisionsåret. Ur juridisk synpunkt är detta lite märkligt då det på sin höjd bara borde föreläggas en misstanke om brott.²⁵ Det kan vidare noteras att de senare bekräftade oegentligheterna

upptäcktes av företaget och utreddes samt polisanmäldes av företaget. Här uppstår en något tveksam logik i Revisorsinspektionens resonemang. Om misstanken var noterad, åtgärd mot den anställde (det vill säga mot riskfaktorn) vidtagen samt polisanmälan gjord är det svårt att se att det förelåg behov av ytterligare granskning. Företagets verksamhet var nämligen mycket begränsad och oegentlighetsmisstanken direkt kopplad till en enskild person. Det framstår därför som mycket tveksamt att det skulle finnas en förhöjd risk för liknande situationer i de områden den misstänkte varit inblandad i. Tvärt om förefaller det mer logiskt att risken för oegentligheter borde vara lägre tack vare att åtgärder vidtagits mot den anställde (avskiljande från tjänsten) och att en ökad medvetenhet uppstått i företaget, varför dess interna kontroll förstärkts. Dessutom är det förundersökningsledarens ansvar att bedriva förundersökning och en inblandning från revisorns sida hade kunnat störa denna.

Tillsynsärendet har även en likhet med Riksrevisionens 2016 års granskning av Fastighetsverket (se ovan). I båda fallen rör det sig nämligen om en misstänkt oegentlighet vars brottsrubricering är trolöshet mot huvudman. Som nämnts ovan har brottet trolöshet mot huvudman inget vinningsrekvisit utan bara ett skaderekvisit. Då kritiken i tillsynsärendet förefaller avse efterlevnad av ISA och ISA:s definition av oegentlighet just innefattar ett vinningsrekvisit blir det lite märkligt att misstanke om trolöshet mot huvudman anses vara en relevant oegentlighet. Revisorsinspektionen förefaller med andra ord, precis som Riksrevisionen i Fastighetsverksfallet, göra en extensiv tolkning av kravet enligt ISA 240. Sett till Revisorsinspektionens uppgift som tillsynsmyndighet mot enskilda revisorer är detta särskilt intressant. Samtidigt skulle det kunna uppfattas som mindre lämpligt utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

Diskussion och slutsatser

Som framgått ovan finns det ett antal juridiska betänkligheter som kan riktas mot hur risk för

oegentligheter hanteras inom revision. Problembilden kan sammanfattas som att två aspekter står mot varandra. På den ena sidan finns juridiska problem som gör det svårt att ens tala om existensen av oegentligheter inom ramen för revision. På den andra sidan finns ett regelverk som hundratals gånger nämner begreppet oegentligheter och därmed bidrar till att skapa ett förväntningsgap om att oegentligheter är högt prioriterat inom revisionen.

Den mest centrala frågan är om det verkligen går att tala om oegentligheter inom revision. Naturligtvis går det att tala om risk för oegentligheter. Däremot är det svårt att se att det går att göra så mycket mer utan att hamna i juridiska problem. Som framgått ovan är revisionen tidsmässigt trängd till att granska en årsredovisning och sedan avlämna en revisionsberättelse kort tid efter årsredovisningens avlämnande. Att under denna granskning avgöra vad *avsiktligt* innebär och om avsiktlighet kopplat till ett fel föreligger torde vara närmast omöjligt så länge revisorn håller sig till revisionella metoder, det vill säga inte går in och agerar förundersökningsledare. Att vidare som ekonom bedöma uppfyllandet av rekvisit i enskilda brott är något som de flesta revisorer inte torde vara tränade att göra med tanke på den begränsade juridiska utbildning många kan antas ha. Slutligen behöver en revisor kunna avgöra i vilken grad man kan misstänka att rekvisiten täcks av uppsåt, utan att revisionsregelverket ISA klargör vilken som är den relevanta misstankenivån. Kontentan pekar på en situation där det är svårt att faktiskt tala om att oegentligheter skulle kunna förekomma i en revision uttryckt som anmärkning i en revisionsberättelse.

Inom privat revision kan möjligtvis brottskatalogen i 9 kap ABL ses som ett försök att hantera problemen genom att den tydliggör dels vilka brott som är relevanta, dels graden av misstanke, dels vad revisorn måste göra då indikationer på fel med tillräckligt hög misstankegrad föreligger. Detta kan ses som ett parallellspår till kraven på granskning av oegentligheter enligt ISA även om kraven begränsas till personer i ett företags ledning. För statlig revision föreligger ingen sådan specialreglering utan risk för oegentligheter blir hängande i luften som något det gärna talas om men utan att man riktigt lyckas ta tag i företeelsen.

Min personliga bild efter många år som auktoriserad revisor inom både privat och statlig revision är dock att risken för juridiska överträdelser i revisionen är begränsad. Anledningen är att insatsen mot oegentligheter ofta är begränsad och stannar vid planeringsdokument där risken för väsentliga fel på grund av oegentligheter bedöms som låg. Inom

statlig revision kompletteras inte sällan granskningen av pliktskyldiga frågor till myndighetsledning om huruvida det förekommit några väsentliga oegentligheter under året (svaret blir normalt inte helt oväntat nekande). Detta ska dock inte nödvändigtvis förstås som kritik mot (statliga) revisorer utan snarare som ett förväntat utfall givet de juridiska problem som omgärdar risk för oegentligheter. Utifrån min erfarenhet utförs revision av människor vars incitament att verkligen hitta oegentligheter ofta är begränsade då misstankar leder till mer arbete, risk för otydlig revisionsdokumentation, störda relationer till granskningsobjektet med mera. Det är betydligt enklare att i revisionen istället fokusera på efterlevnad av formalia och återrapportera fel av mer administrativ karaktär.²⁶

Utifrån de juridiska problemen vore det enligt min mening rimligt att, särskilt i statlig finansiell revision, undvika att bidra till höga förväntningar om att revisionen verkligen fokuserar på risk för oegentligheter och korruption. Detta skulle kunna ske genom att tona ner att det är en viktig fråga genom att inte använda begreppet *oegentlighet* så ofta och slentrianmässigt som i dagsläget. Som det ser ut nu verkar så inte vara fallet utan begreppet *oegentligheter* fortsätter att trumpetats ut trots att praktiken inte korresponderar med antydd förväntan från till exempel företrädare för riksdagen. Det är lätt att få intrycket att den riktiga oegentligheten i termer av "avsiktligt fel" är revisionen i sig och den fasad den ger utåt. En lösning som nog skulle rimma mer med de flesta medborgares förväntningar på statlig revision är annars att riksdagen ser över nuvarande regelverk så att revisionen ligger mer i linje med de sannolika förväntningar som riksdagen och de flesta i samhället förväntar sig att den ska vara. Ett sneglande på 9 kap 42–44 §§ ABL skulle kunna vara ett första steg på vägen. Likaså skulle en översyn av nuvarande revisionsberättelse med en tydligare koppling till statlig verksamhet och då särskilt med fokus på regelefterlevnad, avsiktlig såväl som ej avsiktlig, sannolikt också välkomnas av alla oss intressenter.

JESPER FAGERBERG

Ekon.lic, auktoriserad revisor, jurist och verksam vid Riksrevisionen.

Fotnoter

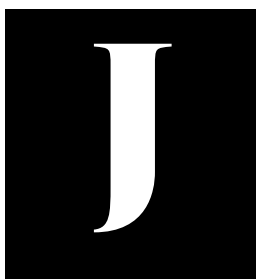
- 1) Det finns en rik forskningsflora kring begreppet förväntningsgap inom revision. Till klassikerna hör Liggio, C.D. (1974), *The expectation gap: the accountants Waterloo*, Journal of Contemporary Business; Porter, B. (1993) *An empirical study of the audit expectation-performance gap*. Accounting & business research; Porter, B., Ó. Hogartaigh, C., och Baskerville, R. (2012) *Audit Expectation Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom*, International Journal Of Auditing. I den senare betonas att det är viktigt att revisorn inte uppmuntrar revisionskunden till högre förväntningar på revisionen än vad revisorn har möjlighet att klara av.
- 2) Regleringsbrev för Revisorsinspektionen 2019, Regeringen 2019-12-19. Se www.esv.se/statsliggaren/regleringsbrev/?RBID=19610.
- 3) Även om problemet med hantering av oegentligheter sannolikt gäller för både privat och statlig finansiell revision kommer jag i denna artikel främst utgå från statlig finansiell revision då jag sedan ett antal år är verksam som revisor på Riksrevisionen.
- 4) Statlig finansiell revision utförs i Sverige helt av Riksrevisionen. Riksrevisionen har valt att följa ISSAI (The International Standards of Supreme Audit Institutions) vilket utgörs av ISA med tillägg (Practice Note). Eftersom Practice Note inte har någon direkt praktisk betydelse i Riksrevisionens tillämpning är det dock rimligt att endast tala om ISA även för statlig revision.
- 5) Det kan noteras att även om uppräkningslagen i 42–44 §§ i aktiebolagslag (2005:551), ABL, går betydligt längre än den relativt snäva definition som ges i ISA 240 inkluderar inte uppräkningslagen de specialstraffrättsliga bestämmelser som finns i 30 kap ABL. Den revisionella hanteringen av dessa bestämmelser i ABL förefaller därför behöva hanteras inom ramen för den förvaltningsrevision som privata sidan utför utöver den rena finansiella revisionen.
- 6) ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.
- 7) Det är naturligtvis teoretiskt möjligt att även tala om avsiktliga fel i förhållande till andra regelverk. Inom statlig finansiell revision skulle till exempel avsiktliga överträdelse av lag (2016:1145) om offentlig upphandling vara ett möjligt typexempel. I och med ISA och den snäva definition denna gör av oegentlighet faller dessa situationer utanför begreppet oegentlighet. Den snäva definitionen, i kombination med att statlig revision är begränsad till årsredovisningen, gör att även mutbrott – vilka de flesta torde förknippa med korruption – faller utanför statlig finansiell revision. Effekten av avsaknad av kompletterande regelverk (såsom brottskatalogen i ABL) inom statlig revision blir här extra tydlig.
- 8) Inom Riksrevisionen finns en särskild funktion, Stödfunktionen för hantering av indikationer på oegentligheter, som ska stödja den ordinarie verksamheten att bedöma uppkomna indikationer på oegentligheter. Stödfunktionen har vidare till uppgift att stödja revisionen att kanalisera misstankar om oegentligheter till rätt mottagare (revisionsobjektet i första hand).
- 9) Det kan noteras att rättegången mot de åtalade i fallet Statens Fastighetsverk inleddes 28 september 2020.
- 10) Inom privat finansiell revision utförs även förvaltningsrevision, vilken inte regleras i ISA utan i en separat svensk standard, RevR 209. God revisionssed inom privat revision utgörs följaktligen av ISA och RevR 209. En viktig skillnad mot statlig revision är att motsvarande tilläggsregelverk inte finns inom statlig revision. Det lagkrav om förvaltningsrevision i lag om statlig revision genomförs därför utan stöd i underliggande standard.
- 11) Se ISA 320.
- 12) 3 § lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.
- 13) Inom Riksrevisionen tillämpas ofta måttet sex procent av verksamhetens kostnader i den granskade myndigheten som mått på vad som utgör väsentligt fel.
- 14) Citatet utgör en del av Elisabeth Svantessons anförande 26 april 2018 vid ett seminarium i riksdagen om framtidens finansiella revision. Vid seminariet deltog representanter från såväl den privata sidan, Revisorsinspektionen och från Riksrevisionen.
- 15) Statskontoret (2020), *Jäv i offentlig tjänst*, sid. 6; GRECO (2019), *Fifth evaluation round – Preventing corruption and promoting integrity in central governments (top executive functions) and law enforcement agencies*, Evaluation Report Sweden (GrecoEval5Rep(2018)4), sid. 10.
- 16) Ekobrottsmyndigheten, Rapport 2007:1, *Revisorerers åtgärder vid misstanke om brott*. Se www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Revisorer/Rev-%C3%A5tg-vid-misstanke-om-brott-2016.pdf. Misstanketrappan är ett pedagogiskt sätt att beskriva de olika grader av sannolikhet som föreligger för att ett brott ska anses föreligga. Trappan börjar på nivån *anledning anta* och slutar på nivån *ställt utom rimligt tvivel*. På nivån *anledning anta* ska t.ex. förundersökning inledas medan på nivån *ställt utom rimligt tvivel* kan en fällande dom meddelas.
- 17) Se sid 7 i Ekobrottsmyndigheten, Rapport 2007:1, *Revisorerers åtgärder vid misstanke om brott*.
- 18) Se vidare www.riksrevisionen.se/download/18.78ae827d1605526e94b-304d0/1518435489309/R%C3%85R1%20SFV.pdf för rapport där grunden för anmärkningen i revisionsberättelsen utvecklas.
- 19) Det bör även påpekas att det finns en diskussion inom revisionsforskning där två läger står mot varandra vad gäller värdet av bedömningar i förhållande till användande av beslutsmodeller, checklistor mm. Forskningsläget brukar benämnas som *structure vs judgement* och gör gällande att värdet av allt för stor förlitan på *professionell bedömning* i revisionen kan ifrågasättas. Se till exempel Smith, M., Fiedler, B., Brown, B., och Kestel, J. (2001). *Structure versus judgement in the audit process: a test of Kinney's classification*, *Managerial Auditing Journal*.
- 20) Att olika revisorer gör väldigt olika professionella bedömningar framkom även i min licentiatavhandling. Studien visar på att skillnader avseende ålder, erfarenhet m.m. hade en stor betydelse för vad verksamma revisorer ansåg vara viktiga indikationer på oegentligheter samt vilka brister i ett företags interna kontroll som ansågs höja risken för oegentligheter. Se vidare Fagerberg, (2008). *Occupational Fraud – Auditors' Perceptions of Red Flags and Internal Control*.
- 21) Det kan till exempel noteras att i fallet Statens Fastighetsverk från 2016 avlämnades revisionsberättelsen inom tidsramen om lagenliga 30 dagar efter avlämnad årsredovisning, dvs. utgången av den inledda förundersökningen mot myndighetsledningen inväntades ej. För Riksrevisionen är det även intressant att notera att revisionsberättelser, mig veterligen, i princip alltid avlämnats inom enligt lag föreskriven tid vilket antyder tidsbegränsningens praktiska innebörd i förhållande till eventuellt faktiskt behov att fortsätta granska uppkomna indikationer på oegentligheter.
- 22) Detta ärende rör följaktligen revision på den privata sidan men kan ändå tjäna som exempel på hur tillsynsmyndigheten resonerar i dessa frågor. Det kan även noteras att Revisorsinspektionens kritik tar sikte på att revisorn inte skulle ha gjort tillräckligt enligt god revisionssed, dvs. i termer för lite granskningsåtgärder av bolagets lönerutiner och brister i revisionsdokumentationen, inte att revisorn hanterat anmälningsskyldigheten och brottskatalogen enligt 42–44 §§ ABL felaktigt. Då det rör god revisionssed är det alltså ISA som är den norm som Revisorsinspektionen lutar sig mot vilken även är den samma som för statlig revision.
- 23) Ärendet kan läsas i sin helhet på www.revisorsinspektionen.se/globalassets/praxisok/2017/2017-624-anonym.pdf.
- 24) Dnr 2017-624, sid. 2.
- 25) Det kan som parentes även noteras att det brott som den anställda fällades för var trolöshet mot huvudman vilket, då det saknar vinningsrekvisit, är svårt att få in i definitionen av ISA 240.
- 26) Revisionsforskning har även pekat på att det finns ett glapp mellan vad revisorer anser vara viktigt att fokusera på och vad de faktiskt väljer att fokusera på. Se vidare Öhman, P. (2006). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*.

Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds

Enligt Skatteverket och åklagarnas uppfattning i ne bis in idem-frågan avseende skattetillägg och skattebrott föreligger inget förfarande innan stämningen skett. Därför kan åklagaren stämma en företrädare även om Skatteverket skickat brev om företrädaransvar till denne, men inte lämnat stämningsansökan till förvaltningsrätten. Anledningen är den hittillsvarande uppfattningen att företrädaren, den fysiska personen, inte är samma person som den juridiska personen, till exempel aktiebolaget, till skillnad från om den fysiska personen bedrivit sin verksamhet som enskild firma.

Vad gäller förfarandemässigt sett i ett företrädaransvarsärende enligt skatteförfarandelagen under tiden från att Skatteverket skickat brev till den förmente företrädaren eller företrädarna för exempelvis ett aktiebolag, till dess att Skatteverket eventuellt inger en stämningsansökan mot dem till förvaltningsrätten? Frågan behandlas av Björn Forssén i denna artikel, där han också skriver om vilka konsekvenser synsättet får.

Text: Björn Forssén



2013 s. 502, som gällde mervärdesskatt, nämligen följande:¹

– Fråga A) gällde om *ne bis in idem*-principen ska vara begränsad till att omfatta skattetillägg och skattebrott avseende samma person, det vill säga att principen enbart ska gälla skattetillägg och skattebrott avseende en oriktig uppgift beträffande mervärdesskatt för en fysisk person som bedriver sin verksamhet under enskild firma. Frågan är om det behövs en nyansering, så att principen gäller också när fråga är om ett företag som bedrivs i företagsformen aktiebolag, åtminstone när bolaget har endast en (1) aktieägare/styrelseledamot (jämte en suppleant). Behövs en sådan nyansering?

Beträffande fråga A) konkluderade jag att rättsläget bör utvecklas ytterligare efter NJA 2013 s. 502, när det gäller betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen. Det gäller särskilt för den situationen att en fysisk person har valt att bedriva verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant) i stället för under enskild firma. HD:s inställning av innebörd att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger inte skulle gälla när ett skattetillägg riktar sig mot en juridisk person strider enligt min uppfattning mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet beträffande företagsform.

Jag tog i april 2015 i en e-bok, *Skatteförfarandepraktikan*, upp bland annat två frågor – A) och B) – om *ne bis in idem*-principen och dess tillämpning avseende skattetillägg och skattebrott efter Högsta domstolens (HD) dom 2013-06-11, NJA

Av förarbetena framgår att en strävan var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och till beskattningen av aktiebolag.² Av huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), som har implementerats ord för ord i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, genom SFS 2013:368, framgår dessutom genom uttrycket *den som* att regeln omfattar såväl fysiska personer som juridiska personer, till exempel ett aktiebolag. Det finns således enligt min mening inget stöd i EU-rätten, när den styr den materiella beskattningsregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som är beskattningsbar person, för att göra en åtskillnad med avseende på aktuell företagsform vid tillämpningen av *ne bis in idem*-principen beträffande skattetillägg och skattebrott.

– Fråga B) gällde företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, nämligen huruvida det föreligger ett behov av att komplettera förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL, så att det förtydligas att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende ska anses ha inletts redan när Skatteverket skickar brev om företrädaransvar till den förmente företrädaren eller företrädarna för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har obetalda skatter och avgifter. Efter HD:s dom i NJA 2013 s. 502 anför SKV och åklagarna att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende kan anses ha inletts först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar – stämningsansökan – till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL mot företrädaren eller företrädarna för bolaget. Enligt SKV och åklagarna ska därför *ne bis in idem*-principen endast omfatta fråga om skattetillägg och skattebrott när åtalsfrågan uppkommer efter det att SKV har lämnat stämningsansökan i företrädaransvarsärendet till förvaltningsrätten.

”Ett företrädaransvarsärende är därmed inte heller ett skatteärende, utan ett ärende om betalningsskyldighet för annans skatt eller avgift ...”

Jag har anført att det föreligger ett behov av en mer djupgående analys av *ne bis in idem*-frågan också beträffande dess betydelse i samband med företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, det vill säga dess betydelse för fråga B). I denna artikel utvecklar jag min uppfattning särskilt i den frågan.

Problembeskrivning

Det kan verka som om företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL tillhör disciplinen offentlig rätt, eftersom förvaltningslagen (2017:900), FL, enligt dess 1 § första stycket gäller som allmän lag för handläggning av ärenden hos förvaltningsmyndigheterna, till exempel SKV, och handläggning av förvaltningsärenden hos domstolarna. FL är således som allmän lag subsidiär i förhållande till förfaranderättsliga regler inom offentlig rätten, såsom speciallagen SFL med regler om beskattningsförfarandet.³ Emellertid är inte företrädaransvarsmål skattemål. Ett skattemål avser en fysisk persons eller en juridisk persons eget mål avseende obetalda skatter och avgifter. I förarbetena till reformen 1 januari 2004 då företrädaransvarsmålen – genom SFS 2003:747 – överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna, anges att företrädaransvarsmålen numera är ”mål om betalningsskyldighet för skatt”, och således inte ”mål om skatt” (skattemål).⁴ Ett företrädaransvarsärende är därmed inte heller ett skatteärende, utan ett ärende om betalningsskyldighet för annans skatt eller avgift, det vill säga den fysiska personen företrädares ansvar för den juridiska personens, till exempel ett aktiebolags, obetalda skatter och avgifter. Förfarandereglerna i 59 kap. 16-18 §§ SFL gäller för företrädaransvarsreglerna, men eftersom det i dessa fall inte är fråga om företrädares egen skatt, det vill säga det inte är fråga om företrädares som skattskyldig, gäller inte FL subsidiärt och fyller med andra ord inte ut förfarandemåset sett beträffande företrädaransvarsärendena.

Sålunda gäller inte FL subsidiärt i förhållande till reglerna om företrädaransvar i SFL vare sig före eller efter det att SKV inger en stämningsansökan mot

bolagets företrädare till förvaltningsrätten enligt förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL. Första stycket i den regeln lyder: ”Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.” När så skett gäller förfarandereglerna i 59 kap. 16-18 §§ SFL och förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, i företrädaransvarsmålet.

I NJA 2013 s. 502 anser HD i och för sig att förbudet mot dubbel lagföring – *ne bis in idem* – aktualiseras om en fysisk person krävs på betalning för skattetillägg, trots att det riktar sig mot en juridisk person såsom enligt bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ SFL.⁵ Emellertid anser HD att hinder mot att åtala företrädares för den juridiska personen – för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, avseende samma oriktiga uppgift på vilken skattetillägget grundas – gäller först när staten ”genom ett rättsligt förfarande” har krävt företrädares på betalning av den juridiska personens skuld avseende skattetillägg.⁶ Oklarheten efter NJA 2013 s. 502 består i att uppfattningen i praktiken verkar vara att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende uppkommer först om och när SKV går vidare och stämmer företrädares inför förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL. Dessförinnan skulle således inte något förfarande kunna anses föreligga beträffande ett företrädaransvarsärende. För tiden från och med det att SKV skickar sitt brev till företrädares eller företrädares för exempelvis ett aktiebolag tills stämningsansökan sker finns i så fall inte något sådant formkrav som föreligger i bolagets skatteärende, där det av 25 § första stycket första meningen FL följer att SKV, innan SKV fattar sitt omprövningsbeslut avseende bolaget, normalt sett ska kommunicera bolaget med ett övervägande eller förslag om skattehöjning och påförande av skattetillägg till bolaget, genom att skicka ett övervägande eller förslag till beslut till bolaget med information om materialet som skulle kunna komma att ligga till grund för ett omprövningsbeslut. Något liknande formkrav finns inte, när det gäller de åtgärder som SKV:s handläggare vidtar i ett företrädaransvarsärende från och med det att SKV skickar sitt brev om företrädaransvar till företrädares eller företrädares för bolaget tills SKV eventuellt lämnar en

stämningsansökan till förvaltningsrätten, eftersom varken reglerna om förfarande i 59 kap. 16-18 §§ SFL eller i FL gäller då.

Sålunda liknar statens krav mot företrädaren inte ett offentligrättsligt grundat krav, utan ett privaträttsligt anspråk såsom en associations- eller skadeståndsrättsligt grundad talan mot företrädaren beträffande den juridiska personens obetalda skatter och avgifter. I sammanhanget får nämnas att Kronofogden före den nämnda reformen 2004 registrerade statens krav enligt företrädaransvarsmålen som enskilda ärenden, inte som allmänna ärenden. Jag anser således att företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ SFL utgör någonting som ligger mellan offentlig rätt och privaträtt (civilrätt), och som, genom de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§ SFL, har vissa straffrättsliga inslag. Frågan är vad det får för konsekvenser beträffande SKV:s åtgärder avseende företrädaransvarsärendet under tiden från och med det att SKV skickar sitt brev om företrädaransvar till företrädaren eller företrädarna för bolaget tills SKV eventuellt lämnar en stämningsansökan till förvaltningsrätten.

Åtgärder som SKV vidtar innan SKV lämnar en stämningsansökan till förvaltningsrätten måste vara förenliga med proportionalitetsprincipen i SFL.

Sedan en ansökan om stämning har lämnats enligt 59 kap. 16 § SFL av SKV mot företrädaren eller företrädarna för exempelvis ett aktiebolag, beträffande dess obetalda skatter och avgifter, tar FPL över förfarandemässigt sett kring företrädaransvarsmålet i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Att det innan så har skett, för tiden från och med det att SKV skickar sitt brev om företrädaransvar till företrädaren eller företrädarna för bolaget tills SKV lämnar stämningsansökan till förvaltningsrätten, inte finns några förfarandemässiga regler i vare sig SFL eller subsidiärt i FL för SKV:s åtgärder i företrädaransvarsärendet innebär inte att SFL:s regler i övrigt inte skulle gälla. Givetvis gäller exempelvis SFL:s regel om proportionalitet (proportionalitetsprincipen), som kodifierades i SFL genom 2 kap. 5 § när SFL infördes 1 januari 2012, även beträffande SKV:s åtgärder med ett företrädaransvarsärendet, innan SKV har lämnat stämningsansökan mot företrädaren till förvaltningsrätten.

Om det är så att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärendet inte kan anses inlett redan när SKV skickar brevet om eventuell betalningsskyldighet till företrädaren eller företrädarna för bolaget, kan det också ifrågasättas om den handläggare på SKV som skickar ut brevet därigenom fullgör en offentlig förvaltningsuppgift för SKV:s räkning. I nuvarande FL har uttrycket myndighetsutövning utmönstrats, men det har behållits i till exempel regeringsformen (1974:152), RF.

Om SKV:s och åklagarnas inställning i *ne bis in*

idem-frågan, av innebörd att ett sådant förfarande som här avses uppkommer först när SKV stämmer företrädaren eller företrädarna inför förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL, faller handläggarens hos SKV föregående åtgärd att skicka ut brevet om företrädaransvar till dem inte under offentligrätten. Då gäller, beträffande de åtgärder som den handläggaren och andra handläggare hos SKV samt eventuellt andra iblandade hos andra myndigheter etc. än SKV vidtar med ärendet under tiden från det att brevet skickats ut till en eventuell stämningsansökan från SKV:s sida, över huvud taget inte principerna om likhet inför lagen, saklighet och opartiskhet – det vill säga objektivitetsprincipen – i 1 kap. 9 § RF. Det innebär att en eller flera företrädare som – i enlighet med 3 § första stycket andra strecksatsen förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten – vill rikta skadeståndsanspråk mot staten, för fel eller försummelse som kan ha begåtts av i första hand SKV:s handläggare *när eller i samband med* att brevet skickades ut och under tiden fram till en eventuell stämningsansökan från SKV:s sida, inte kan vända sig till Justitiekanslern med skadeståndsanspråk mot SKV på grund av ren förmögenhetsskada, som vållats genom fel eller försummelse *vid myndighetsutövning* enligt 3 kap. 2 § 1 skadeståndslagen (1972:207). De drabbade personerna har i stället att söka SKV:s handläggare, och eventuellt andra inblandade från andra myndigheter etcetera avseende fel eller försummelse beträffande åtgärderna med ärendet hos SKV under nämnda tidsperiod, genom att i stället stämma dem direkt och personligen inför tingsrätt, såsom i ett skadeståndsmål i allmänhet.

Ett exempel på fall där en förment företrädare för exempelvis ett aktiebolag skulle kunna ha anledning att rikta skadeståndsanspråk mot handläggare hos SKV, för fel eller försummelse med åtgärder som denne har vidtagit under tiden från SKV:s första brev till den förment företrädaren fram till en eventuell stämningsansökan mot denne från SKV till förvaltningsrätten, är enligt min uppfattning att SKV:s handläggare har bortsett från proportionalitetsprincipen enligt 2 kap. 5 § SFL under en förhandling om en utomprocessuell överenskommelse om betalningsskyldighet med den förment företrädaren enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL. Om ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärendet inte ska anses ha inletts redan genom nämnda brev, är det ändå så att SFL gäller beträffande företrädaransvarsreglerna enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL. Alltsedan HD:s dom 11 juni 2013 i NJA 2013 s. 502 har gällt att principen *ne bis in idem* hindrar att den enskilde som bedriver verksamhet under enskild firma eller som bedriver verksamhet genom till exempel ett aktiebolag söks för skattetillägg som avser verksamheten samtidigt som denne har åtalats (eller åklagaren har utfärdat

strafföreläggande eller beslutat om åtalsunderlåtelse) angående brott enligt SkBrL avseende samma omständigheter som föranlett skattetillägget. HD:s dom föranledde bland annat att ett andra stycke av den innebörden sedermera infördes i 59 kap. 17 § SFL 1 januari 2016, genom SFS 2015:633.

Beträffande företrädaransvarsinstitutet anför jag sålunda att om åtal har väckts etc. mot den förment företrädaren för till exempel ett aktiebolag, som har påförts skattetilllägg, kan, från och med HD-domen 11 juni 2013 (NJA 2013 s. 502), en handläggare hos SKV inte inleda någon åtgärd vare sig skriftligt eller muntligt som leder till att den förment företrädaren med egna medel betalar bolagets skattetilllägg utan att SKV:s handläggare riskerar att bli skadeståndsskyldig gentemot vederbörande, eftersom SKV:s handläggare i sådant fall åsidosätter proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL. För att SKV:s handläggare ska undgå nämnda risk för egen del, måste enligt min uppfattning den förment företrädarens betalning med egna medel av bolagets skattetilllägg, som denne eventuellt gör under tiden före en stämningsansökan från SKV:s sida, ske helt och hållet på företrädarens eget initiativ. Annars strider en sådan betalning mot proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL. Det gäller således att beakta att SFL och bland annat de andra företrädaransvarsreglerna i 59 kap. än de om förfarandet i 16-18 §§, det vill säga 12-15 och 19-21 §§, gäller hela tiden och under alla omständigheter, såsom till exempel reglerna om utomprocessuell överenskommelse enligt 19 och 20 §§ i 59 kap. SFL. En sådan överenskommelse måste ske med iakttagande från SKV och dess handläggares sida av exempelvis proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL.

Av intresse här är också att HD-domen NJA 2013 s. 502 även föranledde att det 1 januari 2016 infördes en lag om att åklagaren kan föra talan om skattetilllägg, nämligen lagen (2015:632) om talan om skattetilllägg i vissa fall. Något som kan föranleda misstag från SKV:s handläggare enligt vad nyss beskrivits är enligt uppfattning att den lagen enligt dess 1 § gäller beslut om skattetilllägg enligt SFL och åtal för brott enligt SkBrL för "samma fysiska person". Det innebär i fråga om företagare att lagen i fråga utgår från att denne bedriver sin verksamhet under enskild firma och att vederbörande inte driver sin verksamhet genom till exempel ett aktiebolag. Enligt min erfarenhet lämnar därför åklagaren – själv eller via förhållningsledare – information vid förhör med den som är misstänkt för brott enligt SkBrL om att åklagaren kan komma att framställa yrkande om skattetilllägg, enligt 6 § lagen om talan om skattetilllägg i vissa fall, i samband med att åtal eventuellt väcks, och upplyser att om så inte sker går frågan om skattetilllägg tillbaka till SKV för handläggning där. Eftersom en sådan ordning inte finns beträffande frågor om skattetilllägg

och åtal för juridiska personer, till exempel aktiebolag, och deras företrädare, ökar risken för att SKV:s handläggare åsidosätter proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL enligt vad jag anför ovan, när SKV tar upp fråga om till exempel överenskommelse enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL med en förment företrädare för bolaget – om betalning av dess skattetilllägg med företrädarens egna medel – samtidigt som denne är föremål för fråga om åtal enligt SkBrL.

Om möjligheten att genom befrielseinstitutet i SFL mildra konsekvenserna för den enskilde av att SKV åsidosätter proportionalitetsprincipen genom åtgärder innan SKV lämnar en stämningsansökan till förvaltningsrätten

Om nu SKV:s handläggare agerar såsom beskrivits i exemplet ovan, det vill säga i strid mot *ne bis in idem*-principen, kan en mildring av konsekvenserna för den enskilde ske på följande sätt, enligt min uppfattning:

- Den enskilde kan ansöka hos SKV:s huvudkontor om befrielse från det skattetilllägg som han eller hon har erlagt med egna medel för sitt aktiebolag med åberopande av att situationen utgör synnerliga skäl för befrielse från skattetilllägg enligt 60 kap. 1 § SFL, som avser skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt och bland annat pålagan skattetilllägg.

- Eftersom SFL, som nämnts, gäller under alla omständigheter också avseende företrädaransvarsreglerna enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL, bör regeln om företrädarens talerätt beträffande den juridiska personens skattemål i 67 kap. 4 § SFL, av innebörd att företrädaren har sådan talerätt först när SKV har ansökt hos förvaltningsrätten om företrädaransvar mot denne enligt 59 kap. 16 § SFL, inte hindra företrädaren att ansöka hos SKV:s huvudkontor om befrielse från skattetillägget för bolaget enligt 60 kap. 1 § SFL, så att denne efter beslut av SKV:s huvudkontor kan erhålla återbetalning från staten av den inbetalning som vederbörande har gjort med egna medel av skattetilläggsbeloppet. Om betalningen har skett genom en sådan utomprocessuell överenskommelse i strid mot proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL som jag beskriver i exemplet ovan, bör SKV:s återbetalning ske till företrädaren personligen och inte till bolaget, där beloppet annars kan komma att dras in i ett eventuellt konkursförfarande för bolaget. Ett negativt beslut från SKV:s huvudkontor kan den enskilde överklaga – utan krav på prövningstillstånd – till regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL.

”Sålunda konkluderar jag, av framför allt rättssäkerhetsmässiga skäl, att lagstiftaren bör införa ett tillägg i 59 kap. 16 § SFL ...”

I artikeln *Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD* (publicerad i Balans Fördjupning nr 3/2018) nämnde jag bland annat att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) prövar ansökningar om rättsprövning enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde i kraft 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att till exempel rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde till exempel legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF – numera 8 kap. 2 § första stycket 2 RF – stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, till exempel genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är i stort sett borta på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

Emellertid anförde jag att den rättssökande allmänheten numera bör ha möjlighet att hänföra en fråga huruvida till exempel en regel i ML strider mot legalitetsprincipen till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60 kap. 1 § SFL via SKV upp till regeringen. På samma sätt bör enligt min mening företrädaren som enligt mitt exempel ovan har ansökt hos SKV:s huvudkontor om befrielse från skattetillägget för bolaget enligt 60 kap. 1 § SFL, och överklagat ett negativt beslut till regeringen med samma resultat där, kunna ansöka om rättsprövning hos HFD. Genom rättsmedlet rättsprövning kan HFD kassera regeringens beslut i frågan om befrielse.

Konklusioner

Sålunda konkluderar jag, av framför allt rättssäkerhetsmässiga skäl, att lagstiftaren bör införa ett tillägg i 59 kap. 16 § SFL, där det förtydligas att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inleds redan genom SKV:s första brev till företrädare för aktuell juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, och att företrädaransvarsärendena omfattas av FL och inte bara av SFL, innan FPL tar över vid

en eventuell stämningsansökan från SKV:s sida. Då bör också risken minska för en, utifrån *ne bis in idem*-principen, felaktig handläggning från SKV:s sida av skattetilläggsfrågan i förhållande till åtalsfrågan etc.

Beträffande möjligheten till mildring av konsekvenserna för den enskilde av den problematik som jag tar upp angående förfarandefrågan avseende företrädaransvarsreglerna i SFL, genom ansökan hos SKV:s huvudkontor om befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL och i slutändan ansökan om rättsprövning hos HFD av ett negativt beslut från regeringen i befrielsefrågan, är den enligt min uppfattning ineffektiv. Det beror i första hand på att grunden för befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL, synnerliga skäl, är den strängaste skrivning som svensk lagstiftning känner. Från rättssäkerhetssynpunkt bör i sammanhanget också beaktas att ett mörkertal av fall som skulle behöva rättsprövas kan föreligga på grund av kravet på prövningstillstånd i HFD. Om bolagets skattemål i mitt exempel ovan har behandlats i förvaltningsdomstolarna upp till någon av kammarrätterna, och bolaget har överklagat en negativ dom där, är det sannolikt så att HFD har meddelat ett beslut om ”ej prövningstillstånd” på grund av att den fråga om oriktig uppgift som föranlett pålagan skattetillägg för bolaget är en bevisfråga och inte en rättsfråga som skulle kunna ha ett prejudikatsvärde. Då är företrädaren, som i strid mot proportionalitetsprincipen har betalat bolagets skattetillägg med sina egna privata medel, hänvisad till att ansöka om befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL för bolagets räkning med yrkande om att en återbetalning ska ske till företrädaren personligen. Om denne i befrielseärendet slutligen har att vända sig till HFD med ansökan om rättsprövning, kan dock inte HFD, genom rättsprövningen enligt lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut, ändra själva skattebeslutet i bolagets skattemål, utan enbart fastställa eller kassera det överklagade regeringsbeslutet avseende förträdarens ansökan om befrielse. För att ändra skattebeslutet för bolaget angående skattetillägget skulle det krävas att ansökan om rättsprövning till HFD sker i förening

med en ansökan om resning, och av 37 b § FPL följer att rekvisitet synnerliga skäl också förutsätts för att HFD ska bevilja resning i bolagets skattemål. Därför innebär det för den enskilde ingen effektiv möjlighet till prövning av sakfrågan att krav på prövningstillstånd i och för sig inte uppställs i befrielseärendet av regeringen eller av HFD i själva frågan om rättsprövning. Det bästa från rättssäkerhetsmässig synpunkt är därför enligt min mening att lagstiftaren gör det förtydligande tillägg i 59 kap. 16 § SFL som jag föreslår enligt ovan, så att företrädaransvarsärendena i SFL förfarandemässigt sett omfattas av FL och inte bara av SFL, innan FPL tar över vid en stämningsansökan från SKV:s sida mot företrädaren.

Slutligen får jag nämna att det förekommer debattinlägg på nätet på temat för och emot företrädaransvaret. Skribenterna från olika institut borde enligt min uppfattning åtminstone framställa propåer till lagstiftaren med den rättssäkerhetsmässiga inriktning som jag föreslår i denna artikel, och från SKV:s sida borde samma initiativ tas genom att SKV författar en promemoria med liknande förslag till justitiedepartementet och finansdepartementet. Det skulle sannolikt inte minst handläggare på SKV:s borgenärsfunktion, vilka arbetar med företrädaransvarsinstitutet, välkomna – i likhet givetvis med företagare och deras organisationer såsom Svenskt Näringsliv samt andra som uppskattar rättssäkerheten på skatteområdet i en vidsträckt bemärkelse, såsom Sveriges advokatsamfund med fler.



BJÖRN FORSSÉN

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

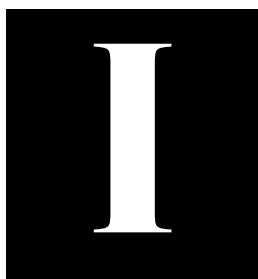
Fotnoter

- 1) Se avsnitt 10.3 i Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter, av Björn Forssén. Melker Förlag. Laholm 2015.
- 2) Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517.
- 3) Förvaltningslagen (2017:900) ersatte den 1 juli 2018 förvaltningslagen (1986:223).
- 4) Se prop. 2002/03:128 s. 38 (och även s. 33, 34 och 37).
- 5) Se punkt 64 i NJA 2013 s. 502.
- 6) Se punkt 66 i NJA 2013 s. 502.

Företrädaransvaret och förenligheten med EU-rätten

Björn Forssén har i artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* fokuserat på företrädaransvaret och skatteförfarandelagen. I del 2 fortsätter han att ta upp frågor på området. Den här gången behandlar han i ett sammanhang regeln om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet och anståndsreglerna som Skatteverket kan besluta om på eget initiativ, om anstånd är till fördel för det allmänna. En fråga är om lagstiftaren bör utvidga utredningar om företrädaransvarsinstitutet till att gälla även själva ansvarsfrågan, i stället för att ge direktiv med begränsningar till utredaren om att utredningen ska ske enbart beträffande befrielsegrunderna.

Text: **Björn Forssén**



artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* föreslår jag av rättssäkerhetsmässiga skäl att det beträffande företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL förtydligas genom ett tillägg i förfaranderegeln 59 kap.

16 § SFL att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inleds redan genom Skatteverkets (SKV) första brev till företrädare för aktuell juridisk person, exempelvis ett aktiebolag. Genom tillägget ska enligt min mening förtydligas att företrädaransvarsärendena omfattas av förvaltningslagen (2017:900), FL, och inte bara av SFL, innan förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, tar över vid en eventuell stämningsansökan från SKV:s sida. Därigenom bör framför allt risken minska för en, utifrån *ne bis in idem*-principen, felaktig handläggning från SKV:s sida av skattetilläggsfrågan i förhållande till frågan om åtal för skattebrott, där i båda fallen oriktig uppgift är ett nödvändigt rekvisit.

I denna artikel behandlar jag också rättssäkerhetsmässiga aspekter på företrädaransvarsinstitutet, nämligen utifrån dessa båda huvudfrågeställningar:

- företrädaransvarsinstitutets förenlighet med EU-rätten; och
- befrielse- och anståndsreglerna i samband med frågan om företrädaransvar.

För övrigt bortser jag från de särskilda reglerna föranledda av covid-19, vilka avser anstånd med inbetalning av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för redovisningsperioder som infaller under januari–september 2020. Särreglerna infördes, med ikraftträdande 30 mars 2020, genom lagen (2020:161) om ändring i lagen (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall. De särskilda anståndsreglerna är tillfälliga och ingår inte i SFL med

dess 63 kap., varför de inte berör frågeställningarna i denna artikel.

Problembeskrivning

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) – dåvarande Regeringsrätten – ansåg i sin dom 2009-09-28 i målet RÅ 2009 ref. 72 att företrädaransvarsinstitutet enligt skattebetalningslagen (1997:483) – numera SFL – är förenligt med EU-rätten. Det ställningstagandet tog dock HFD utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Därför anser jag att det kan finnas synpunkter på det svenska företrädaransvaret från framför allt EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten med principerna om fri rörlighet respektive fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare. Ett problem i det hänseendet är enligt min uppfattning att kravet på prövningstillstånd i högsta instans – såsom beträffande HFD – påverkar frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen. Sålunda tar jag i det följande upp bland annat att det kravet kan hindra rättsutvecklingen på områden inom skatterätten där innebörden av de materiella reglerna styrs av EU-rätten genom EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten, enligt artikel 267 tredje stycket Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF), och att det i sin tur kan påverka tillämpningen av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL i en riktning som inte gagnar rättssäkerheten avseende företrädaransvarsinstitutet.

Beträffande den andra huvudfrågan i denna artikel ställer sig följande frågor:

- Bör SFL kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iaktta befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål?
- Är det – om så inte sker – påkallat att anståndsregeln i 63 kap. 7 § SFL kompletteras med att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarans överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten utan krav på prövningstillstånd?
- Är de offentliga utredningar av företrädaransvaret som skett de senaste åren tillräckliga eller

”Sålunda anser jag att det kan finnas synpunkter på det svenska företrädaransvaret ...”

krävs det en mer fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet och/eller nya prövningar av fall i HFD, varvid HFD därför är återhållsam med att besluta ”ej prövningstillstånd”?

Frågan om företrädaransvarsinstitutets förenlighet med EU-rätten

I förvaltningsdomstolarna gäller FPL i företrädaransvarsmålen liksom i skattemålen. Det innebär bland annat att det i företrädaransvarsmålen – liksom i skattemålen – krävs prövningstillstånd i HFD, om företräddaren eller SKV överklagar en dom i kammarrätten.¹ Jag anser att det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans kan leda till att en från EU-rätten avvikande svensk rättspraxis och faktisk gällande rätt utvecklas beträffande de materiella skatte- och avgiftsfrågor som behandlas i ett till ett företrädaransvarsmål underliggande skattemål. Den risken är enligt min mening tämligen uppenbar, om den underliggande skatte- eller avgiftsfrågan avser ett område inom skatterätten där kompetens överlämnats av Sveriges Riksdag till EU:s institutioner och HFD inte inhämtar förhandsavgörande i den frågan från EU-domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF, trots att den aktuella beskattningsregeln inte är klar till sin innebörd.²

När det gäller företrädaransvarsmålen har HFD i RÅ 2009 ref. 72, som nämnts, ansett att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten. Det ställningstagandet tog dock HFD, som nämnts, utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Sålunda anser jag att det kan finnas synpunkter på det svenska företrädaransvaret, och särskilt när kravet på prövningstillstånd i HFD påverkar frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen i ett fall där innebörden av den aktuella underliggande beskattningsregeln är oklar. Då kan ett beslut om ”ej prövningstillstånd” från HFD i den frågan och ett utebliver inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen från HFD:s sida påverka tillämpningen av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL negativt utifrån rättssäkerhetsmässiga aspekter på företrädaransvarsinstitutet, genom att framför allt de

EU-rättsliga principerna om fri rörlighet respektive fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare åsidosätts vid tillämpningen av företrädaransvarsinstitutet.

Jag återknyter i förevarande hänseende till min ovan nämnda artikel *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds*. Där anför jag att SKV:s och åklagarnas hittillsvarande uppfattning efter Högsta domstolens (HD) dom 2013-06-11 i NJA 2013 s. 502 är felaktig, när de anför att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende kan anses inlett först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL och inte redan när SKV skickar brev om att stämning kan ske till företrädare för den juridiska personen. Jag anför att en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-principen bör ske än vad som följer av NJA 2013 s. 502.

I artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* berörde jag en annan fråga på temat *ne bis in idem*. Den gäller huruvida *ne bis in idem*-principen skulle vara begränsad till att omfatta skattetillägg och skattebrott när det är fråga om enskilda firmor (fysisk person). Ska principen exempelvis gälla också när fråga är om ett företag som bedrivs i aktiebolagsformen, där enbart en (1) aktieägare/styrelseledamot finns (jämte en suppleant)? Behövs en sådan nyansering? Jag nämner i artikeln att jag har konkluderat att rättsläget bör utvecklas ytterligare efter NJA 2013 s. 502 beträffande betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen, och att det gäller särskilt för den situationen att en fysisk person har valt att bedriva verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant) i stället för under enskild firma. HD:s inställning av innebörd att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger inte skulle gälla när ett skattetillägg riktar sig mot en juridisk person strider enligt min uppfattning mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet beträffande företagsform. Av förarbetena framgår att en strävan var att

skapar regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och till beskattningen av aktiebolag.³

Det som bör ägnas särskild uppmärksamhet på temat val av företagsform i förevarande hänseende är dock, som jag har antytt ovan, de områden inom beskattningsrätten där kompetens har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges Riksdag. Beträffande företrädaransvarsinstitutet anser jag att frågan om val av företagsform får betydelse också för tillämpningen av företrädaransvarsreglerna, och då särskilt när den grundläggande skattefrågan gäller ett sådant område där kompetens tilldelats EU, såsom beträffande mervärdesskatten. Därför anför jag följande till stöd för att det föreligger ett behov av en ny prövning efter NJA 2013 s. 502, som gällde mervärdesskatt, beträffande betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen:

– Av huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), framgår genom uttrycket *den som* att regeln omfattar såväl fysiska personer som juridiska personer, till exempel ett aktiebolag. Det finns således inget stöd i EU-rätten, när den styr den materiella beskattningsregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som är beskattningsbar person, för att göra en åtskillnad med avseende på aktuell företagsform.

– Eftersom en företrädare för exempelvis ett aktiebolag enligt 67 kap. 4 § SFL har talerätt också beträffande det underliggande beslutet från SKV i själva skatteärendet avseende aktiebolaget, bör den förfarandemässiga rätten inte begränsas till att gälla först när SKV har lämnat en stämningsansökan mot vederbörande till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL. Det bör framför allt inte vara fallet när det gäller fråga om ett betalningsansvar för företrädaren avseende en skatteregel som materiellt sett omfattas av EU-rätten, såsom beträffande mervärdesskatt. På så sätt anser jag att behovet av nya

prövningar av *ne bis in idem*-frågan efter NJA 2013 s. 502 är särskilt påkallat för sådana fall. Jag anser att det behovet föreligger avseende både frågan om när ett förfarande inleds avseende ett företrädaransvarsärende och frågan om betydelsen av val av företagsform. Emellertid det jag anför beträffande den sistnämnda frågan (val av företagsform) gör skälen för nya prövningar starkare avseende frågan om när ett förfarande inleds i företrädaransvarsärendena. När det gäller områden inom skatterätten där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsreglerna, ska enligt min mening definitivt ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende anses inlett redan genom SKV:s brev till företrädaren för aktiebolaget, och inte först när SKV har lämnat in en stämningsansökan mot denne hos förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL. Jag föreslår också, som ovan nämnts, i artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* att ett förtydligande tillägg bör införas i förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL om att ett företrädaransvarsärende inleds redan genom SKV:s första brev till företrädaren för aktuell juridisk person, exempelvis ett aktiebolag. Ett sådant förtydligande bör enligt min mening ske från lagstiftaren av rättssäkerhetsmässiga skäl.

Sålunda anser jag att det är ett särskilt allvarligt problem rättssäkerhetsmässigt sett om HFD inte meddelar prövningstillstånd och, vid behov, inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen i frågor där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsreglerna. Då kan enligt min mening inte heller ett beslut om "ej prövningstillstånd" från HFD få stå i vägen för ett förhandsavgörande från EU-domstolen i en anknytande företrädaransvarsfråga, bara för att HFD i RÅ 2009 ref. 72, utan att just inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, har ansett att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten. I detta sammanhang får nämnas att EU-kommissionen framförde kritik angående att de högsta domstolsinstanserna i Sverige var alltför

återhållsamma med att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen. EU-kommissionen var beredd att föra fördragsbrottstalan i frågan. Det ledde till att en lag infördes den 1 juli 2006 – lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från EG-domstolen – av innebörd att de högsta domstolsinstanserna numera är skyldiga att i mål där EU-rätten aktualiseras särskilt motivera genom angivande av skälen därtill, om de beslutar att inte inhämta förhandsavgörande.⁴

Dessutom får jag i sammanhanget nämna att underinstanserna ibland inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen. Så skedde i exempelvis Haparanda tingsrätts mål nr B 550-09, där rätten 2010-11-02 beslutade att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (mål C-617/10). Av intresse här är att HD hänvisade i ovan nämnda NJA 2013 s. 502 till bland annat just EU-målet C-617/10 (Åkerberg Fransson).⁵

Frågor om befrielse och anstånd i samband med företrädaransvar

Att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende, enligt SKV:s och åklagarnas hittillsvarande uppfattning efter HD:s dom i NJA 2013 s. 502, skulle inledas först när SKV stämmer den förment företrädaren för en juridisk person, till exempel ett aktiebolag, och inte redan genom SKV:s första brev till företrädare, är enligt min mening inte heller förenligt med att bolaget i skatteärendet/-målet på dess ansökan därom ska medges anstånd av SKV enligt 63 kap. 7 § första stycket SFL med eventuellt krav på skattetillägg, om bolaget i sakfrågan och/eller i skattetilläggsfrågan har begärt omprövning hos SKV eller överklagat SKV:s beslut. Anståndet med betalningen av själva skattetilläggsbeloppet ska enligt 63 kap. 7 § tredje stycket SFL gälla fram till dess att SKV eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet. I ett skatteärende/-mål för bolaget har SKV att *ex officio*, det vill säga även när den skattskyldige (bolaget) inte har framställt yrkande därom, pröva grunderna för hel eller delvis befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL.⁶

I ett företrädaransvarsmål verkar det dock åligga den enskilde att hemställa att ett mål om skatt kumuleras med företrädaransvarsmålet, för att förvaltningsdomstolens utredningsskyldighet enligt 8 § första stycket FPL (officialprincipen) ska komma att effektivt beakta befrielsegrunderna även i företrädaransvarsmålet och den del som omfattar skattetillägg. Företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattekravet, det vill säga om SKV *ex officio* beslutar om befrielse helt eller delvis från skattetillägg för bolaget kan SKV inte ta upp det i en stämningsansökan mot bolagets företrädare. Emellertid är det en urvattnad princip rättssäkerhetsmässigt sett för företrädaren, om denne inte ens inser vikten av att befrielsegrunderna prövas i skattetilläggsfrågan, och därför inte klagat för bolagets räkning beträffande ett påfört skattetillägg, oavsett om SKV går vidare med stämning i företrädaransvarsärendet eller inte. Under tiden fram till dess att SKV bestämmer sig för om stämning ska ske eller inte bör således enligt min mening SKV:s åtgärder också omfattas av rättssäkerhetsmässiga bedömningar. Därför bör ett förfarande enligt företrädaransvarsreglerna anses inlett redan när SKV skriver sitt inledande brev till den förment företrädaren för bolaget.

Om inte SFL kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iakttä befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål, är det enligt min uppfattning påkallat att 63 kap. 7 § SFL kompletteras med att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädares överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten. Jag anser att rättssäkerheten för den enskilde också kräver detta. I det hänseendet bör också beaktas att företrädaransvaret – utan att utgöra en ny strafform – i princip ska träffa ett straffvärt förhållningssätt från företrädares sida.⁷ Anstånd med skattetillägg bör därför enligt min uppfattning kunna ges också i samband med företrädares överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten utan att det krav på prövningstillstånd som idag annars uppställs enligt 67 kap. 27 § 8 SFL för prövning i kammarrätten av förvaltningsrättens beslut om anstånd med

”Företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattekravet, det vill säga om SKV ex officio beslutar om befrielse helt eller delvis från skattetillägg för bolaget kan SKV inte ta upp det i en stämningsansökan mot bolagets företrädare.”

betalning av skatt eller avgift ska omfatta sådant fall. Det undantaget bör enligt min mening särskilt skrivas in i anståndsregeln 63 kap. 7 § SFL.

När det gäller de utredningar som har förekommit de senaste åren angående företrädaransvarsinstitutet anknyter jag i förevarande sammanhang till följande:

– SKV framhöll i en promemoria 2015-11-25 bland annat att det nya anståndsinstitut som infördes i och med att SFL infördes 2012, det vill säga 63 kap. 23 § som innebär att SKV får bevilja anstånd utan ansökan därom om det kan vara till fördel för det allmänna, har givit SKV möjligheter att hjälpa företag som är livskraftiga, men som tillfälligt drabbats av en likviditetskris att undvika en situation som kan leda till att företrädaransvar uppkommer. Enligt 63 kap. 2 § SFL får SKV, till skillnad från beträffande övriga anståndsregler i 63 kap. SFL – såsom till exempel nämnda 7 § – bevilja anstånd enligt 63 kap. 23 § utan att ansökan därom skett, det vill säga ex officio. Det är dock enligt min mening något som inte kan våga upp de rättssäkerhetsmässiga riskerna för den enskilde med att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende inte skulle anses föreligga, innan SKV stämmer den förment företrädaren för en juridisk person, till exempel ett aktiebolag, inför förvaltningsrätten för bolagets obetalda skatter och avgifter. Jag förordar empiriska studier på dessa temata och att lagstiftaren inte bara nöjer sig med utredningar som knappast kan anses tillgodose utredningsmässiga krav redan på grund av att de är uppseendeväckande korta tidsmässigt sett, såsom SKV:s utredning, där regeringen gav SKV uppdraget 2015-09-17 och SKV var klar med sin promemoria 2015-11-25 – det vill säga på bara drygt två månader.

– Regeringen gick sedan vidare med ännu ett regeringsuppdrag beträffande företrädaransvaret, denna gång till statskontoret. Enligt regeringsbeslutet 2017-09-07 begränsades dock det uppdraget till att gälla enbart regeln om hel eller

delvis befrielse från betalningsskyldigheten på grund av särskilda skäl i 59 kap. 15 § SFL, och inte någon av de övriga reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12-14 och 16-21 §§ SFL. Det innebär att uppdraget som regeringen gav åt statskontoret inte gällde till exempel frågor om uppkomsten av företrädaransvar enligt 59 kap. 12-14 §§, utan enbart tillämpningen av regeln i 59 kap. 15 § om befrielse från betalningsskyldigheten för en företrädare för exempelvis ett aktiebolags skatte- och avgiftsskulder, när företrädaransvar väl uppkommit. Statskontoret har presenterat sin utredning i statskontorets utredning av 2018-05-17, Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret Med fokus på befrielse och anstånd (2018:14). Det enda förslaget som statskontoret lämnade avseende själva reglerna var att ”särskilda skäl” i befrielseregeln 59 kap. 15 § SFL borde ändras till ”skäl för det”, eftersom kravet på särskilda skäl kan uppfattas som högt och därmed minska företrädarnas benägenhet att försöka bli befriade från betalningsskyldigheten.⁸ Statskontorets analys visade att företagets företrädare är osäkra på vad som gäller angående befrielse enligt bestämmelsen, och att även SKV:s handläggare är osäkra på det. Därför lämnade statskontoret nyss nämnda förslag till ändring av 59 kap. 15 § SFL, så att lagstiftarens intentioner tydligare avspeglas.

– Statskontoret bedömde att SKV ”sannolikt” inte tillämpar anståndsbestämmelserna i 63 kap. SFL för hårt. Statskontoret bedömde att tillämpningen medför en viss risk för att livskraftiga företag avvecklas, men bedömde samtidigt att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL inte behöver förändras och lämnade därför inga förslag om det.

– I övrigt ansåg statskontoret att SKV behöver förbättra sin ärendehantering, eftersom det kan vara svårt för den enskilde företagaren att förutse vad SKV kommer fram till i ärenden om företrädaransvar. Statskontoret föreslog därför att SKV förbättrar insynen i dess ärendehantering,

”Det blir intressant att se om utredaren kommer med några förslag för att stärka rättssäkerheten för individen på området.”

genom att göra det möjligt för exempelvis Riksrevisionen att följa upp de bedömningar som SKV gör om befrielse från betalningsansvar. Eftersom det saknas tillräcklig information om företrädaransvaret som är anpassad till enskilda och företagare som saknar särskild juridisk kompetens, föreslog statskontoret dessutom att SKV och Bolagsverket förbättrar sina informationsinsatser på flera sätt, för att stärka rättssäkerheten öka förutsebarheten och förbättra villkoren för företagande.

Om de frågeställningar på temat rättssäkerhet för den enskilde som jag tar upp enligt vad jag nyss har anfört inte blir föremål för en genomgripande utredning, bör de enligt min uppfattning tas med i processer i samband med att övriga frågor på temat rättssäkerhet med företrädaransvarsinstitutet provas mot konventionsrätten, det vill säga den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av 4 november 1950, och även mot EU-rätten. Det har hänt mycket med företrädaransvarsinstitutet både beträffande lagregleringen och i rättspraxis respektive i faktisk tillämpning sedan det infördes för mer än ett halvt sekel sedan. Det krävs enligt min mening en fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet på temat rättssäkerhet. Det är inte tillräckligt med nämnda utredningar, där premisserna är att lösningen ligger i justeringar av befrielseregeln eller i den existerande regeln om möjlighet för SKV att medge betalningsanstånd ex officio i det underliggande skattemålet. På så sätt ges inte själva ansvarsfrågan någon analys överhuvudtaget, och det är med den som frågorna om betalningsskyldighet med mera börjar enligt företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL. Någon informationslösning tror jag inte heller på efter att ha följt med i rättsutvecklingen beträffande företrädaransvarsreglerna sedan mitten av 1980-talet.

Regeringen angav i budgetpropositionen för 2020 att den avsåg att under 2019 tillsätta en utredning om det skatterättsliga företrädaransvaret.⁹ Regeringen

beslutade 31 oktober 2019 om Dir. 2019:74 – Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Det uppdraget ska redovisas senast 30 oktober 2020, och syftet med utredningen är ta fram ett beslutsunderlag för eventuella regeländringar. Enligt direktivet ska utredaren bland annat överväga om det finns behov av att ändra reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret och om anstånd som är till fördel för det allmänna, och lämna nödvändiga författningsförslag.

Det blir intressant att se om utredaren kommer med några förslag för att stärka rättssäkerheten för individen på området. För att tillgodose berättigade krav på rättssäkerhet vid tillämpningen av dessa regler krävs emellertid enligt min mening en fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet och/eller nya prövningar av fall i HFD, där HFD sålunda bör vara återhållsam med att besluta ”ej prövningstillstånd”. Ett meddelande om HFD:s beslut ”ej prövningstillstånd” är ingen lösning för den som har ett genuint intresse av rättssäkerheten på förevarande område.

Konklusioner

Angående den första av de båda huvudfrågorna i denna artikel, det vill säga frågan om företrädaransvarsinstitutets förenlighet med EU-rätten, har jag konkluderat att det är ett särskilt allvarligt problem rättssäkerhetsmässigt sett om HFD inte meddelar prövningstillstånd och, vid behov, inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen i frågor där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsregler som är aktuella i det underliggande skattemålet. I sådana fall kan enligt min mening inte heller ett beslut om ”ej prövningstillstånd” från HFD få stå i vägen för ett förhandsavgörande från EU-domstolen i en anknytande ansvarsfråga i företrädaransvarsmålet, bara för att HFD i RÅ 2009 ref. 72, utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, ansåg att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten.

Beträffande den andra huvudfrågan, det vill säga angående befrielse- och anståndsreglerna i samband

med frågan om företrädaransvar, har jag konkluderat följande. SFL bör kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iaktta befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål. Annars är det rättssäkerhetsmässigt sett påkallat att det, som ett undantag från vad som annars gäller enligt 67 kap. 27 § 8 SFL, införs en komplettering i 63 kap. 7 § SFL om att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten utan krav på prövningstillstånd där. För att tillgodose rättssäkerheten på området krävs en mer fullständig offentlig utredning av företrädaransvarsinstitutet än vad som har skett på senare år och/eller nya prövningar av fall i HFD, där HFD bör vara återhållsam med att besluta "ej prövningstillstånd".

BJÖRN FORSSÉN

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

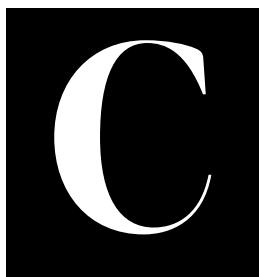
Fotnoter

- 1) Se 35 § första stycket FPL och även prop. 2002/03:128 s. 33.
- 2) Jfr även avsnitt 10.4 i Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter, av Björn Forssén. Melker Förlag. Laholm 2015.
- 3) Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517.
- 4) Jfr s. 77 i Kapitlet EUROPARÄTTEN (s. 59-89), av Ulf Bernitz, i Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan), av Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerrep, Wiweka och Vogel, Hans-Heinrich. Norstedts Juridik. Stockholm 2010. Lagen i fråga ersatte för övrigt lagen (1997:895) om rätt för svensk domstol att begära förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol i vissa fall.
- 5) Se även avsnitt 10.3 i Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter, av Björn Forssén. Melker Förlag. Laholm 2015.
- 6) Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1290, varav följer att SKV:s skyldighet att även utan yrkande därom beakta bestämmelserna om befrielse från skattetillägg är så självklar att den inte behöver uttryckas särskilt i SFL.
- 7) Se SOU 1965:23 s. 187, prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434 och prop. 2002/03:128 s. 26.
- 8) Se s. 62 i Statskontorets utredning 2018:14.
- 9) Jfr prop. 2019/20:1 s. 234.

Omställningsstödet – en genomgång av stödåtgärden

Covid-19-pandemin har haft stora effekter på många företag. En av stödåtgärder som införts är omställningsstödet och detta utökades nyligen till att även omfatta maj, juni och juli 2020. Stödet går nu att söka via Skatteverkets webb. I denna artikel beskriver redovisnings-specialisterna Elisabeth Raun och Eva Törning bland annat grundförutsättningarna för aktiebolag att få omställningsstöd, vilka kostnader som täcks av stödet och hur erhållet stöd ska redovisas.

Text: **Elisabeth Raun & Eva Törning**



ovid-19-pandemin har inneburit ekonomiska svårigheter för många företag. För att underlätta och ge möjlighet till omställning och anpassning av dessa företags verksamheter har statligt omställningsstöd införts. Stödet avsåg först

de företag som fått minskad omsättning i perioden mars-april 2020 jämfört med motsvarande period 2019. I och med att effekterna av pandemin kvarstår har regeringen utvidgat stödet till att gälla även minskad nettoomsättning i perioderna maj samt juni-juli 2020¹. Detta utvidgade (eller förlängda) stödet trädde ikraft 19 oktober.

Ansökningarna hos Skatteverket öppnade 20 oktober och det är möjligt att ansöka till och med 30 november 2020.

Vi beskriver här grundförutsättningarna för att få omställningsstöd, vilka kostnader som täcks av stödet, hur stödet beräknas, hur erhållet stöd redovisas och Skatteverkets erfarenheter från omställningsstödsperioden mars-april 2020. Vi behandlar inte ansökningsförfarandet, revision och ombildningar och inte heller andra verksamhetsformer än aktiebolag.

Vi redogör här både för det ursprungliga stödet och för den nyligen beslutade förlängningen. Beskrivningen är inte uttömmande. För mer information se lag och förordning samt Skatteverkets hemsida.

Minskad nettoomsättning

Ett grundläggande krav är att det ska ha skett en omsättningsminskning som så gott som uteslutande beror på effekterna av covid-19. Företaget ska också ha en minsta nettoomsättning på 250 tkr.

Det ursprungliga stödet hade ett krav på ett omsättningsbortfall på 30 procent jämfört med motsvarande period 2019. I det förlängda stödet har kravet på minskad omsättningen ökat till 40 procent (maj) respektive 50 procent (juni-juli).

Nettoomsättningen innefattar lite förenklat intäkter från sålda varor och tjänster som ingår i

företagets normala verksamhet periodiserat till rätt månad (enligt de redovisningsprinciper som tillämpades i den senaste årsredovisningen). Avdrag görs för lämnade rabatter, moms etc.

Grundförutsättningar för stöden

Förutom kraven vad gäller nettoomsättning så finns ett antal andra grundförutsättningar som måste vara uppfyllda för att företaget ska kunna erhålla omställningsstöd. Vi redogör här för de viktigaste. Om inget annat anges så är förutsättningarna desamma i denna förlängning som i de ursprungliga förutsättningarna.

Minimibelopp för stöd

Stödet ska uppgå till minst 5 tkr.

Möjlighet till andra stöd

Det krävs att företaget ska ha gjort vad som skäliga kan krävas för att uttömma möjligheterna till försäkringsersättning, skadestånd och liknande ersättningar samt annat statligt stöd för sådan förlo-rad omsättning eller sådana kostnader som omställningsstödet beräknas på.

Vinstutdelning etcetera

Företaget får under perioden april 2020 till juni 2021 inte fatta beslut om eller verkställa ett beslut om vinstutdelning, gottgörelse, förvärv av egna aktier eller minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna. Om företaget ingår i en koncern enligt ÅRL gäller detta även företagets samtliga moderföretag inom koncernen.

Med verkställa menas normalt att utdelningen regleras, ofta genom en utbetalning.

En nedsättning av aktiekapitalet för förlusttäckning är dock tillåtet.

Företagets finansiella status

En annan grundläggande förutsättning är att företaget 29 februari 2020 inte hade sådana ekonomiska svårigheter som avses enligt artikel 2.18 i Europeiska kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 [förordningens definition av *företag i svårigheter* innebär

”Nyhet i jämförelse med stödet för perioden mars-april är att även fasta kostnader för farledsavgifter inom sjöfart som inte är beroende av antalet passagerare eller last ombord på fartyget inkluderas.”

att över hälften av det tecknade aktiekapitalet i ett aktiebolag har försvunnit på grund av ackumulerade förluster].

Dessutom finns krav att företaget vid tidpunkten för Skatteverkets prövning av ansökan inte anses vara på obestånd. Utöver det ska företaget (eller någon eller några av de fysiska personer som har ett betydande inflytande i verksamheten) inte ha näringsförbud. Företaget får heller inte ha skatte- eller avgiftsskulder som har överlämnats till Kronofogden för indrivning eller vara föremål för betalningskrav på grund av ett tidigare beslut från EU-kommissionen som förklarar ett stöd olagligt eller oförenligt med den inre marknaden och inte heller betalat kravet.

Jord- och vattenbruk

En nyhet avseende stödet för perioden juni-juli är att stöd inte får lämnas till företag med verksamhet i viss primär jordbruksproduktion (se artikel 2.5 i kommissionens förordning (EU) nr 702/2014) och inom fiskeri- och vattenbrukssektorn (se artikel 2.1 i kommissionens förordning (EU) nr 717/2014)

Vilka kostnader täcker omställningsstödet?

Nyhet i jämförelse med stödet för perioden mars-april är att även fasta kostnader för farledsavgifter inom sjöfart som inte är beroende av antalet passagerare eller last ombord på fartyget inkluderas. I övrigt avser stödet i likhet med tidigare omgång fasta kostnader för hyra och leasing med avtalsperiod om minst sex månader, räntor, planmässiga avskrivningar på anläggningstillgångar samt nödvändiga reparationer och underhåll på dessa, fastighetsskatt och kommunal fastighetsavgift, förbrukning av vatten, el, avlopp, internet, telefoni samt uppvärmning av lokal, tjänster avseende städning, sophantering, larm och bevakning, tjänster för tvätt av textilier som inte är beroende av mängd och med avtalstid om minst tre månader, försäkringar, djurfoder, franchisavgifter, offentligrättsliga tillstånd, tillsyns- och kontrollavgifter samt royalties och licensavgifter för immateriella rättigheter.

Som fasta kostnader räknas inte kostnader som företaget kan undvika genom åtgärder som skäligen kan krävas vid en plötslig nedgång, är förbrukning av bränsle för uppvärmning av lokaler eller elektricitet vars förbrukning ger rätt till skattebefrielse enligt lag om skatt på energi, avser verksamhet i utlandet, motsvaras av intäkt hos någon som ingår i samma koncern eller är hänförligt till verksamhet som inte utgör näringsverksamhet enligt IL.

Kostnader, precis som intäkterna, förutsätts vara periodiserade till den kalendermånad som de avser.

Beräkning av omställningsstödet

Omställningsstöd ges med ett belopp som motsvarar en andel av företagets fasta kostnader för perioden. Andelen fasta kostnader beräknas som den procentuella nedgången i nettoomsättning för perioden 2020 jämförd med motsvarande period 2019, multiplicerad med 0,75.

$$\text{Stödet} = (((\text{nettoomsättningen för maj eller juni-juli 2019} - \text{nettoomsättningen för maj eller juni-juli 2020}) / \text{nettoomsättningen för maj eller juni-juli 2019})) \times 0,75) \times \text{Stödgrundande fasta kostnader}$$

Stödet för maj kan maximalt uppgå till 75 mkr och stödet för perioden juni-juli maximalt till 8 mkr per företag. Om flera företag i en koncern är berättigade till omställningsstöd för samma stödperiod, avser det maximala stödet för stödperioden 75 respektive 8 mkr hela koncernen och fördelas på respektive stödberättigat företag i förhållande till storleken på det omställningsstöd företaget hade varit berättigat till.

Redovisning av erhållet omställningsstöd

Stöden kan ansökas om från 20 oktober 2020. Ansökan görs elektroniskt. Ett av kraven för att erhålla omställningsstödet är att företaget exempelvis inte får vara på obestånd vid tidpunkten för prövning av ansökan. Därför kan intäktsredovisning enligt K3/K2 tidigast ske under oktober 2020, dvs när Skatteverket prövar ansökan om stöd, eftersom det är först

då som samtliga förutsättningar för stödet är uppfyllda. I praktiken innebär det ofta att stödet som tidigast intäktsredovisas när företaget får beslut om att stödet erhållits. Intäktsredovisning sker i posten *Övriga rörelseintäkter*.

Skatteverkets erfarenheter från omställningsstödet mars-april 2020

Enligt Skatteverkets hemsida var det 23 289 företag som ansökte om omställningsstöd för perioden mars-april 2020. Enligt Skatteverket är det branscherna hotell, restaurang samt transport och maskinsineri som mest ansökte om omställningsstöd för denna period. Vid granskning av ansökningarna har Skatteverket noterat följande vanliga fel;

- Den minskade nettoomsättningen hade minskat men inte på grund av covid-19.
- Den angivna nettoomsättningen 2019 var högre än den egentligen var.
- Kostnader för hyra och leasing tagits upp till för stora belopp.
- Företaget hade tagit med kostnader som inte fanns eller fasta kostnader som inte omfattas.
- Nettoomsättningen var räknad på fel månad.

Sammanfattning

De flesta förutsättningar överensstämmer således i denna andra omgång av omställningsstöd jämfört med den första omgången. En fördel i denna andra omgång är att företaget fått prövat om deras uppfattning om vad som utgör en fast kostnad överensstämmer med förordningen. Detta underlättar arbetet med den ansökan som kan göras nu.

ELISABETH RAUN

redovisningsspecialist på Grant Thornton.

EVA TÖRNING

redovisningsspecialist på Grant Thornton.

Fotnoter

1) Regelverken för omställningsstödet maj-juli 2020 återfinns i Lag (2020:548) om omställningsstöd samt Förordning om omställningsstöd för maj-juli 2020 (SFS2020:838)

Avskrivningar på byggnad i bostadsrättsföreningar

– inte en lämplig metod för nödvändigt sparande

Är avskrivningar på byggnad en lämplig metod att spara inför framtida utgifter? Och leder avsättning till yttre reparationsfond till ett ökat sparande för framtida utgifter? Dessa frågor och frågor om bostadsrättsföreningars budgetprocess lyfter Ole Deurell, auktoriserad revisor, i denna fördjupningsartikel och han vill samtidigt påminna lagstiftarna om att förändringar i lagstiftningen för bostadsrättsföreningar behövs.

Text: **Ole Deurell**



yra frågor som jag avser att besvara och analysera:

1. Medför ökade avskrivningar på byggnad ett ökat sparande för framtida utgifter?
2. Är avskrivningar en lämplig metod för att åstadkomma sparande

för framtida utgifter?

3. Tillämpar bostadsrättsföreningars styrelser en budgetprocess som syftar till att föreningarnas resultaträkningar ska balanseras inklusive kostnader för avskrivningar?
4. Leder avsättning till yttre reparationsfond till ett ökat sparande för framtida utgifter?

Jag anser att svaret på ovanstående fyra frågor är nej.

Sammanfattande förklaring:

Medför ökade avskrivningar på byggnad ett ökat sparande för framtida utgifter?

I teorin bör ökade avskrivningar medföra ett ökat sparande, men det förutsätter att bostadsrättsföreningarna beslutar om årsavgifter som täcker kostnaden för avskrivningarna, vilket de i huvudsak inte gör. Det har sin förklaring i att avskrivningar enligt K2 och K3 vanligtvis inte är lämpliga så som ett instrument för rimligt sparande.

Är avskrivningar en lämplig metod för att åstadkomma sparande för framtida utgifter?

Äldre hus med lägre anskaffningsvärde för byggnaden har ett större behov av sparande för framtida utgifter än vad som är fallet med nybyggda hus som har en högre anskaffningskostnad. Eftersom avskrivningar beräknas utifrån husens anskaffningskostnad så blir effekten den motsatta om avskrivningar skulle vara en metod för att åstadkomma lämpligt sparande.

Tillämpar bostadsrättsföreningars styrelser en budgetprocess som syftar till att föreningarnas resultaträkningar ska balanseras inklusive kostnader för avskrivningar?

Möjligen i äldre hus med låg anskaffningskostnad för byggnaden eftersom avskrivningarna då blir låga. Ofta för låga för att motsvara det behov av sparande som krävs för framtida utgifter.

I nya hus med hög anskaffningskostnad för byggnaden leder K2 och K3:s regler för avskrivningar till så höga avskrivningar att styrelserna inte längre har ambitionen att budgetera årsavgifterna för att täcka avskrivningarna.

År 2014 pågick en debatt om eventuellt styrelseansvar om styrelserna i Brf inte tog ut årsavgifter för att täcka föreningens kostnader i resultaträkningen med anledning av höga avskrivningskostnader. Det ledde till att HSB, Bostadsrätterna, Sveriges bostadsrättscentrum, Riksbyggen och FAR Akademi AB beställde ett rättsutlåtande från professor Daniel Stattin och advokaten Carl Svernlöv. De lämnade sitt rättsutlåtande 2014 09 19.

I huvudsak kom de i utlåtandet fram till att det viktiga var att se till att föreningarna hade ett rimligt högt löpande kassaflöde för att klara av sina framtida utgifter för investeringar och underhåll.

Sedan dess har vi kunnat se att föreningarna snarare budgeterar utifrån att klara sitt kassaflöde än att kunna visa positivt eller balanserat resultat i resultaträkningarna.

Leder avsättning till yttre reparationsfond till ett ökat sparande för framtida utgifter?

På grund av att avskrivningarna ofta är högre än nödvändigt sparande för framtida utgifter så uppstår negativt resultat och balanserad förlust.

Vanligtvis är avsättning till yttre reparationsfond en bokslutsdisposition, vilket då bara leder till att den balanserade förlusten ökar med avsättningen till yttre reparationsfond.

Vidare finns inget krav på faktisk avsättning av likvida medel så som till exempel skogskonto för jordbruksfastigheter.

Med nuvarande situation med höga avskrivningar som beskrivits ovan har funktionen "avsättning till yttre reparationsfond" blivit förlegad.

Med nuvarande regelverk leder därför inte avsättning till yttre reparationsfond till ökat sparande.

Fördjupande analys avseende ökade avskrivningars inverkan på ökat sparande

I juni 2020 avlämnades en uppsats vid Stockholms universitet med rubriken *Avskrivningars påverkan på sparande – En studie baserad på bostadsrättsföreningar*, författad av studenterna Johanna Nilsson och Sara Östman.

Syftet med studien var att undersöka vad ökade

avskrivningskostnader får för konsekvenser för bostadsrättsföreningars sparande, där K-regelverkens införande och därmed avskaffandet av progressiv avskrivningsmetod används som empiriskt exempel. Studien undersökte 70 bostadsrättsföreningar varav 35 år 2014 tillämpade progressiva avskrivningar vilka genom det ändrade regelverket övergick till linjära avskrivningar. Resterande 35 tillämpade redan innan 2014 linjär avskrivningsmetod.

Genom att jämföra utvecklingen av sparandet dessa två grupper emellan kunde studien påvisa att de föreningar som tidigare tillämpade progressiva avskrivningar inte ökat vare sig sitt kassaflöde, sina amorteringar eller årsavgifter i högre grad än de föreningar som redan innan avskaffandet av progressiva avskrivningar tillämpade linjära avskrivningar. Detta trots att de föreningar som tidigare tillämpat progressiva avskrivningar fick ökade avskrivningskostnader. Studiens slutsats är att de föreningar som tidigare använde progressiv avskrivningsmetod inte

ökade sitt sparande genom de ökade avskrivningar, vilket även bekräftas av ett robusthetstest.

Uppsatsens resultat visar det som jag nämnt ovan att då K-regelverkens storlek på avskrivningar kom att överstiga föreningarnas verkliga behov av sparande så slutade styrelserna att täcka kostnaderna för avskrivningar då de budgeterar årsavgiftens storlek.

Detta gäller i huvudsak nybyggda hus. Det var också i huvudsak de nybyggda husen som tillämpade progressiva avskrivningar med motivet att behovet av sparande var lägre i början av husets livslängd och tilltog då huset blev äldre.

Parameters statistik

Genom statistik av drygt 200 bostadsrättsföreningar i Stockholm under de senaste tre åren har Parameter Revision tagit fram olika nyckeltal som ger en bild av relationen mellan resultat och kassaflöde med mera.

Parameters statistik

Avser äkta Brf i Stockholms län

Kassaflöde

Siffrorna visar kronor per kvadratmeter bostadsrättsyta

Snitt alla hus

Snitt nya hus

Genomsnittligt kassaflöde löpande verksamhet	89	157
Genomsnittligt kassaflöde finansiellt	-50	-150
Genomsnittligt kassaflöde investeringar	-28	0
Summa kassaflöde	11	7

Avskrivningar på byggnad

Gamla hus
Värdeår >2004

Nya hus
Värdeår <2004

Genomsnittlig avskrivning per kvadratmeter BR yta	206	328
Genomsnittlig avskrivningstid, antal år	143	120
Genomsnittlig avskrivning per BR yta om avskrivningstiden hade varit 100 år.	294	394

Resultat

Genomsnittligt resultat i procent av föreningens intäkter	-21%	-22%
Genomsnittlig storlek på avskrivningar av byggnad i procent av föreningens intäkter	25%	45%
Genomsnittligt resultat före avskrivningar i TKR	117	695
Genomsnittligt nettoresultat i TKR	-574	-624

”Den bästa måttstocken på om föreningarna har en rimlig nivå på årsavgiftsuttaget är kassaflödet från den löpande verksamheten.”

Analys av siffrorna

Kassaflöde

Siffrorna är baserade på senast avlämnade årsredovisning.

Vi analyserar kassaflödet i beståndsdelarna, löpande verksamhet, finansiellt och investeringar.

Kassaflöde löpande verksamhet

Den bästa måttstocken på om föreningarna har en rimlig nivå på årsavgiftsuttaget är kassaflödet från den löpande verksamheten. Intressant är jämförelsen mellan nya hus och totalsnittet. Att kassaflödet är högre för nya hus beror troligen på att vi de senaste åren haft väldigt låga räntekostnader i kombination med att de ekonomiska planerna för nybyggda hus har kalkylerat och tagit höjd för högre räntekostnader när de kalkylerat föreningarnas behov av att ta ut årsavgifter.

Siffrorna visar att föreningarna synes ha ett relativt godtagbart positivt kassaflöde från den löpande verksamheten.

Kassaflöde finansiellt

I dessa värden ligger i huvudsak bara två variabler:

- Förändring av långsiktig belåning av husen.
- Upplåtelseavgifter där hyresrätter kunnat säljas som bostadsrätter av föreningarna.

Nybyggda hus har i normalfallet inga hyresrätter som kan omvandlas till bostadsrätter. Det innebär att nästan hela det negativa kassaflödet består av amorteringar av de långfristiga lånen, vilket får ses som en form av sparande för framtida utgifter.

Att snittet för alla hus ligger på -50 tkr/kvm BR yta jämfört med nya hus som ligger på -150 tkr/kvm BR yta beror på att många föreningar får ett positivt kassaflöde då de kan omvandla hyresrätter till bostadsrätter. Observera att vi bara har räknat in upplåtelseavgifterna, det vill säga de belopp som överstiger insatskapitalet så som positivt kassaflöde, det vill säga en form av reavinst som bokförs mot bundet eget kapital.

Vid en fördjupad studie fann vi att det positiva kassaflödet av upplåtelseavgifterna var 55 tkr/kvm BR

yta fördelat på hela populationen. Det innebär att det totala kassaflödet finansiellt för alla hus har följande fördelning:

Nettoamortering av långfristiga skulder	-105 tkr/kvm BR yta
Positivt kassaflöde vid omvandling hyresrätt - bostadsrätt	55 tkr/kvm BR yta
Totalt kassaflöde	-50 tkr/kvm BR yta

Att nettoamorteringarna är högre för de nya husen förklaras bland annat av att de föreningarna med de nya husen inte har tagit upp nya lån utan bara amorterat. Vissa gamla föreningar med låg belåning tar upp nya lån vid större utgifter därav är det naturligt att nettoamorteringarna för hela populationen är lägre än för de nya husen.

Kassaflöde investeringar

Av vår population tillämpar cirka 20 procent av föreningarna K3 som redovisningsprincip och resterande cirka 80 procent tillämpar K2.

Trots denna fördelning står de föreningar som tillämpar K3 för cirka 64 procent av investeringarna.

Detta är naturligt eftersom de föreningar som tillämpar K2 endast får aktivera utgifter för nya anskaffningar, dvs inte för reparation och utbyte av befintliga komponenter. Till exempel byte av stammar ska redovisas som kostnad enligt K2 men får läggas upp på avskrivningsplan vid tillämpning av K3.

Detta är viktigt vid analysen av kassaflödena i vår statistik. Det innebär att kassaflödet för den löpande verksamheten också täcker alla de utgifter för utbyte av komponenter för de föreningar som tillämpar K2.

Avskrivningar på byggnad

De flesta föreningarna vill ha så långa avskrivningstider som möjligt av två skäl:

1. Det finns ingen skattefördel med avskrivningar i äkta Brf.

”De flesta revisorer och redovisningsexperter anser att man inte bör ha längre avskrivningstid än 100 år.”

2. De vill visa så bra resultat som möjligt och anser inte att höga avskrivningar motsvara föreningarnas behov av sparande.

De flesta revisorer och redovisningsexperter anser att man inte bör ha längre avskrivningstid än 100 år. För att visa effekten av avskrivningar på 100 år har jag räknat om vad det skulle innebära i avskrivning bostadsrättsyta. I vår statistik skulle det innebära 294 kr/kvm BR yta för gamla hus och 394 kr/kvm BR yta för nya hus.

Det är dessa siffror som ska sättas i relation till vilket sparande som rimligen behövs enligt en väl utformad underhållsplan som beräknar genomsnittligt behov av sparande för att klara husens framtida utgifter.

Resultat

Siffrorna under rubriken resultat visar och bevisar det som jag ovan har beskrivit att föreningarna inte längre bryr sig om att balansera sina resultaträkningar.

De stora redovisade förlusterna i föreningarnas resultaträkningar beror i huvudsak på följande beståndsdelar:

- Främst beror det på att styrelserna medvetet inte täcker kostnaderna för avskrivningar då de beslutar om årsavgifterna.
- Att de flesta föreningar tillämpar K2 där utbyte av komponenter måste redovisas som kostnader direkt.
- Vidare påverkas resultaten negativt genom att upplåtelseavgifter vid omvandling hyresrätter till bostadsrätter inte får redovisas som intäkt i resultaträkningen.

Med hänvisning till de relativt rimliga kassaflöden som föreningarna ändå uppvisar är det naturligt att styrelserna inte täcker kostnaderna i resultaträkningarna med höjda årsavgifter.

Ett exempel från vardagen som revisor i bostadsrättsförening

När jag besöker årsstämmor i föreningar som går

med förlust enligt resultaträkningen, men visar något positivt kassaflöde så förklarar styrelserna ofta detta ungefär så här:

”Som ni kan se i resultaträkningen är det ett minus längst ned, men det som kallas avskrivningar motsvaras inte av någon utgift. Så ni behöver inte vara oroliga för det, vi har fortfarande lika god likviditet som förra året.”

Denna syn på avskrivningar riskerar att föreningarna inte ens budgeterar för att täcka viss del av avskrivningarna när de beslutar om årsavgifterna vilket ytterligare förstärker problemet med avskrivningar som ett medel för sparande inför kommande utgifter.

De ekonomiska förvaltarna resonerar ungefär på samma sätt då de upprättar årsredovisningarna. Numer är det vanligt att förvaltarna i förvaltningsberättelserna uppfinner en ny post som de kallar avsättning för underhåll eller liknande och sätter ihop en form av alternativ resultaträkning som ger balans mellan intäkter och kostnader. Genom att uppskatta avsättningen för underhåll till ett lägre belopp än de bokföringsmässiga avskrivningarna i den verkliga resultaträkningen så får de förvaltningsberättelsens ”resultaträkning” att se rimlig ut och i balans.

Ytterligare ett exempel på samma tema är de ekonomiska planerna. De skriver visserligen någonstans att avskrivningar ska ske, till exempel med en procent om året.

Men i kalkylen för att räkna fram årsavgiften så använder de i stället en annan beräkning för avsättning till framtida underhåll som skiljer sig i från rekommenderade avskrivningar eller stadgarnas regler om avsättning till yttre reparationsfond.

Vanligt förekommande mått är ett visst belopp per kvadratmeter bostadsrättsyta, till exempel 40 kr per kvm.

Jag fick nyligen en fråga från en handläggare på SBC om en Brf där jag är revisor. Handläggaren ställde följande fråga:

”Tidigare år har Brf inte satt av något till fonden för yttre underhåll. Vad anser ni om det för denna bokslutperiod? Bifogar stadgar och underhållsplan.”

Jag svarade: "Intressant frågeställning och klassisk."

Bra underhållsplan, även om det naturligtvis är svårt att budgetera på så lång tid. Enligt underhållsplanen skulle ett sparande (avsättning för framtida utgifter) krävas med cirka 63 kr/kvm/år.

Avskrivningar och avsättning till yttre underhållsform är princip samma sak förutsatt att Brf budgeterar med 0-resultat.

Föreningen tillämpar K2 och skriver av byggnaden på 100 år vilket motsvarar 1 764 tkr per år. Det motsvarar ett sparande på ca 312 kr/kvm/år (förutsatt 0-budget vid bestämmande av årsavgifter), det vill säga betydligt högre än vad underhållsplanen visar.

Enligt stadgarna ska avsättning till yttre underhållsform ske med 0,1 procent av taxeringsvärdet, men dock ingen avsättning alls om avskrivningen på byggnaden är högre. Detta leder till att ingen avsättning till yttre underhållsfond krävs enligt stadgarna därför att avskrivningarna är så höga.

Min personliga åsikt är att regelverket bör ändras för Brf generell och gå ifrån K2 och K3 och i stället kräva bättre verkliga underhållsplaner och anpassa sparandet efter dessa. Men där är vi inte ännu.

Svaret på handläggarens fråga:

"Se till att föreningen budgeterar sina årsavgifter så att löpande kassaflöde täcker kravet i underhållsplanen för årligt sparande."

Detta "praktikfall" sammanfattar problematiken ganska väl.

Allmänt om avskrivningar och specifikt om bostadsrättsföreningar

Det kanske framstår som om jag är kritisk till begreppet avskrivningar. Teorin bakom planerliga avskrivning är generellt sund och leder till att kostnaden för en investering fördelas över tid efter den ekonomiska livslängden. Jag argumenterar inte heller som är vanligt förekommande bland lekmän, att marknadsvärdet på fastigheten är så högt så att man inte behöver göra avskrivningar. En likadan byggnad förslits i samma takt oavsett om den ligger i centrala Stockholm eller om den ligger på en ort med låg efterfrågan på bostäder. På centrala orter är det istället markvärdet som bör vara den stora prisskillnaden.

För enskilda investeringar i en fastighet fungerar avskrivningar enligt K3 väl. Till exempel en tvättstuga som bör byta ut sin maskinpark vart tionde år.

K2 regelverket blir dock lite problematiskt i resultathänseende där allt underhåll och alla återanskaffningar ska bokföras som kostnader. Om man dessutom ska täcka de generella linjära avskrivningskostnaderna för byggnaden med uttag av

årsavgifter så tenderar sparandet att bli större än nödvändigt.

Det vore i och för sig sunt för föreningens ekonomi att samla pengar på hög så att det räcker till att riva huset och bygga ett nytt efter 100 år om det är den bedömda ekonomiska livslängden på byggnaden.

Avseende hus i bostadsrättsföreningar fungerar det dock inte i praktiken beroende av faktorer som:

- Styrelsernas bemannas av medlemmarna som i sin tur betalar sin avgift med sina beskattade inkomster, det vill säga de har ett egenintresse av att inte samla pengar på hög till kommande generationer.
- Risker är överhängande att efterföljande generation av medlemmar och styrelse inte fullföljer planen att samla pengar till ett nytt hus.
- Täckning av kostnader för avskrivningar enligt K-regelverken skulle leda till ett överdrivet sparande bland annat av den anledningen att medlemmarna själva bekostar allt invändigt underhåll och upprustning av sina egna lägenheter. Bostadsrättshavarna själva bekostar byte av kök, badrum och ytskikt mm vilket kanske motsvarar 30-50 procent av byggnadens bokförda värde. Detta är ingenting som beaktas av K-regelverkens regler om nödvändiga avskrivningar.

Historik om avskrivningar i bostadsrättsföreningar

Fram till år 1991 löd inte bostadsrättsföreningar under årsredovisningslagen. Föreningarna gjorde då vanligtvis inte avskrivningar alls på byggnaden. Avsättning till yttre reparationsfond var den metod som tillämpades för att uppnå rimligt sparande. Under de tidsperioder då bankerna krävde amortering på lån så utgjorde även detta en sorts tvingande sparande.

Fram till och med 2013 var inte formerna för vilken avskrivningsmetod som valdes lika reglerade. Som nämnts ovan var det vanligt att nybyggda hus tillämpade progressiva avskrivningar, det vill säga lägre belopp i början och succesivt större avskrivningar över tiden.

2014 ändrades K-regelverken och progressiva avskrivningar tilläts inte längre.

På senare år har kreditinstituten åter krävt att lån ska amorteras, det leder till ett sunt tvingande sparande genom minskade lån och därmed också framtida bättre kreditmöjligheter.

Förslag till ändrad lagstiftning för bostadsrättsföreningar

Mitt förslag till förändringar i lagstiftningen för bostadsrättsföreningar är ingen nyhet. Det är bara en

”Om tydliga regler för nödvändig avsättning i resultaträkningen införs så blir det också lättare för oss revisorer att granska om föreningarna uppfyller kraven på nödvändigt sparande.”

upprepning av vad branschen sedan länge har krävt. Branschen representerad av Bostadsrätterna, HSB, Riksbyggen, SBC och FAR drog exakt samma slutsats som jag gör i denna artikel för cirka fem år sedan och lade fram förslag till justitiedepartementet om förändringar anpassat till Bostadsrättsföreningars speciella behov.

2015 06 17 skrev de en gemensam artikel i Dagens Industri med rubriken *Så måste reglerna för bostadsrätter förändras*.

Mitt bidrag är snarast att påminna lagstiftarna att det nu har gått fem år utan att någon förändring har skett. Vidare har jag med statistik, en universitetsuppsats och med lite olika exempel försökt att tydliggöra problematiken.

Då jag helt och hållet instämmer med vad branschen för fem år sedan skrev i Dagens Industri kan jag lika gärna exemplifiera med några citat från artikeln istället för egna formuleringar:

”Resultaträkningen ska ge mått på hur stora avgifter som medlemmarna behöver betala. Detta innebär att redovisningen måste utformas så att en förening med sund ekonomi inte ska behöva redovisa underskott över tiden”

”Både avskrivningar och fondavsättningar borde ersättas med ett obligatoriskt sparande. Detta sparande redovisas som kostnad i resultaträkningen och storleken beror på planerade framtida ersättningsinvesteringar. Ett sådant sparande har likheter både med avskrivningar och med fondavsättningar”

”En fördel blir då att två parallella system ersätts med ett och att hela effekten redovisas i resultaträkningen”

Hur detta obligatorisk sparande lämpligen bör utformas har jag inga genomarbetade förslag till. Det lär dock krävas väl utarbetade underhållsplaner som kombineras med en finansiell plan för hur det framtida underhållet ska finansieras. I finansieringsplanen bör hänsyn tas till befintlig belåningsgrad i syfte att skilja på föreningar med hög och låg belåning.

Möjligen skulle man kunna införa någon form av auktorisation för ändamålet så som OVK- besiktningar av ventilation.

För de föreningar som inte uppfyller kraven för en godkänd underhållsplan med tillhörande finansieringsplan som beräknar årligt nödvändigt sparande skulle man kunna tänka sig att en minimiavsättning baserat på en schablon som skall göras i resultaträkningen. Schablonen skulle exempelvis kunna kopplas till ett visst belopp per kvadratmeter bostadsyta.

Om tydliga regler för nödvändig avsättning i resultaträkningen införs så blir det också lättare för oss revisorer att granska om föreningarna uppfyller kraven på nödvändigt sparande.

OLE DEURELL

auktoriserad revisor och grundare
av Parameter Revision AB.

Kan en beslutad utdelning utsläckas?

– hantering av beslutad men ej utbetald utdelning vid inlösen av preferensaktier

På senare år har det blivit vanligt – i synnerhet i fastighetsbolag – att utöver stamaktier, även emittera preferensaktier. Typiskt sett ger dessa aktier förut framför stamaktierna till en i bolagsordningen förutbestämd avkastning i form av ett visst utdelningsbelopp varje år. Utdelningen beslutas normalt på årsstämma men betalas ut vid flera avstämningsdagar under året. Preferensaktien är oftast inlösenbar enligt 20 kap. aktiebolagslagen (2005:551, ABL) till ett visst förutbestämt belopp på bolagets initiativ. Ett intressant mål i Göteborgs tingsrätt har i januari 2019 aktualiserat frågan, när inlösen sker efter att utdelning har beslutats men ännu inte förfallit till betalning, om inlösenbeslutet innebär att preferensaktieägarnas fordran på beslutad utdelning utsläcks. I denna fördjupningsartikel ifrågasätter Carl Svernlöv domens riktighet, och om en redan beslutad utdelning verkligen kan anses ha utsläckts i och med registreringen av inlösenbeslutet.

Text: **Carl Svernlöv**



n preferensaktie har typiskt sett företrädesrätt framför stamaktierna i bolaget till en årlig utdelning om ett visst i bolagsordningen fastställt belopp. Utbetalning av beslutat belopp sker ofta kvartalsvis med en fjärdedel av vid årsstämman

beslutat utdelningsbelopp, på fasta avstämningsdagar som anges i bolagsordningen. Om utdelning på preferensaktier inte beslutats, eller beslutats med ett lägre belopp än vad bolagsordningen föreskriver, kumuleras oftast utdelningen så att ett belopp motsvarande skillnaden mellan den i bolagsordningen föreskrivna utdelningen och utbetald utdelning per preferensaktie läggs till ett så kallat inestående belopp som räknas upp kumulativt från dag till dag till en viss årlig räntesats. Om bolagsstämman efter att ett inestående belopp har uppkommit beslutar om vinstutdelning ska preferensaktierna utöver "ordinarie utdelning" enligt ovan även ha företrädesrätt framför stamaktierna till utdelning av inestående belopp.

Genom den i bolagsordningen förutbestämda årliga utdelningen uppnår preferensaktien en hög direktavkastning - inte sällan fem till tio procent - på investerat kapital. Att utdelningen är fast innebär dock - till skillnad från stamaktien - att den potentiella värdeutvecklingen i en preferensaktie, i vart fall teoretiskt, är obefintlig. Preferensaktien kan därmed ses som ett slags hybrid mellan en vanlig stamaktie och en obligation. På samma sätt som ett lån kan även preferensaktien "återbetalas" genom att bolaget normalt ges en rätt att lösa in preferensaktien till en förutbestämd kurs (plus eventuellt inestående belopp enligt ovan). Frågan om vad som därvid händer med beslutad men ännu inte utbetald utdelning vid sådan inlösen regleras dock inte alltid i bolagsordningen. Denna fråga har behandlats i en dom i Göteborgs tingsrätt från januari 2019.¹ Frågan

gällde inlösen av preferensaktier i fastighetsbolaget Balder, där avstämningsdagen för inlösen hade satts till dagen innan en kvartalsvis avstämningsdag för utdelning på preferensaktierna. En preferensaktieägare väckte talan med yrkande om att Balder skulle förpliktas erlagga det utdelningsbelopp som förföll på avstämningsdagen. Tingsrätten ogillade talan med följande motivering:

"När ett minskningsbeslut inte kräver tillstånd för verkställande medför detta vidare att aktiekapitalet anses minskat i och med att beslutet därefter registreras hos Bolagsverket i behörig ordning (se 20 kap. 20 § ABL). Även de rättsverkningar som en sådan aktiekapitalminskning får på de enskilda aktierna inträffar samtidigt som beslutet registreras. Detta innebär exempelvis att preferensaktieägars rätt till bland annat utdelning upphör så snart minskningsbeslutet registreras hos Bolagsverket. Vad som däremot kvarstår fram till och med den beslutade avstämningsdagen är rätten för dessa att erhålla inlösenlikvid.

Av det registreringsbevis jämte utdrag som åberopats framgår att Bolagsverket den 28 september 2017 registrerade Balders beslut om inlösen av samtliga preferensaktier. Preferensaktieägarnas rätt till kvartalsvis utdelning upphörde härmed. Vid avstämningsdagen ... var [aktieägaren] således inte längre berättigad till utdelning till följd av sitt innehav av preferensaktier i Balder."²

Frågan är dock om domen var riktig och om en redan beslutad utdelning verkligen kan anses ha utsläckts i och med registreringen av inlösenbeslutet, det vill säga i likhet med när andra aktierättigheter i bolaget upphör.³

Utdelningsbeslutet medför en fordringsrätt för aktieägarna

Utgångspunkten för bedömningen huruvida en redan beslutad utdelning kan utsläckas är vad bolagsstämmans utdelningsbeslut egentligen innebär.

”Huruvida ett efterkommande stämmobeslut kan utsläcka en redan beslutad men ej utbetalad utdelning är näraliggande en annan fråga som jag nyligen behandlat...”

Därvid har det länge varit etablerat att i samma stund som bolagsstämman beslutar om utdelning erhåller aktieägarna en fordran mot bolaget på utdelningsbeloppet.⁴ Denna fordran är aktieägarens egendom. Bolaget kan inte längre förfoga över utdelningen, kräva att aktieägarna ska avstå från sin fordran eller betala tillbaka utdelningen till bolaget.⁵ Fordran på vinstutdelning kan vidare överlåtas separat utan att aktierätten överlåts samtidigt.⁶ Bolaget kan mot en förvärvare göra gällande samma aktiebolagsrättsliga invändningar som mot den aktieägare som överlåtit anspråket.⁷

När den uppkomna fordran förfaller till betalning är en annan fråga; enligt 18 kap. 3 § punkterna 2 och 3 ABL ska utdelningsförslaget även innehålla uppgift om avstämningsdag eller förfallodag (kupongbolag). Om beslutet är tyst på den punkten är vinstutdelningsfordringen att anse som omedelbart förfallen till betalning. Det är tillåtet att delegera beslutanderätten i denna fråga till styrelsen. Paragrafens andra stycke innehåller en begränsning när det gäller hur lång tid som avstämnings- eller förfallodagen får skjutas. Den bortre gränsen infaller normalt dagen före nästa årsstämma.⁸

I avstämningsbolag anges alltid en eller flera avstämningsdagar för utdelning. Exempelvis beslutar stämman i enlighet med bolagsordningen att utdelning ska utgå med 20 kr per preferensaktie, att utbetalas med 5 kr kvartalsvis, vid fyra olika avstämningsdagar. Detta innebär dock inte att fordran på utdelning uppkommer vid dessa avstämningsdagar, utan fordran omfattar 20 kr i och med bolagsstämman beslut. Efter stämman skuldför bolaget hela utdelningsbeloppet, alltså 20 kr i exemplet, i bokföringen.

Mot denna bakgrund är således utgångspunkten att en preferensaktieägare i och med utdelningsbeslutet får en fordran på hela det beslutade utdelningsbeloppet, oavsett när det ska betalas. Vi kommer därmed till kärnfrågan, det vill säga om en beslutad men icke-utbetalad utdelning faller i och med ett inlösenbeslut eller om aktieägarens fordringsrätt består.

Medför inlösen av preferensaktier att dessförinnan beslutad utdelning inte behöver verkställas?

Huruvida ett efterkommande stämmobeslut kan utsläcka en redan beslutad men ej utbetalad utdelning är näraliggande en annan fråga som jag nyligen behandlat tillsammans med Fredrik Ljung i en artikel i Balans, det vill säga om en beslutad utdelning kan tas tillbaka.⁹ Svaret är av principiellt intresse även när det gäller den mer specifika frågan som ställs i denna uppsats.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag antyds möjligen att ett sådant återtagande under vissa omständigheter skulle kunna vara möjligt:

”Advokatsamfundet tar upp frågan i vad mån styrelsen kan stoppa den senare utbetalningen om bolagets utveckling under tiden till dess utdelningen förfaller till betalning har avsevärt försämrats. I enlighet med vad samfundet också utgått från anser jag att styrelsen har rätt att innehålla den andra delutbetalningen av utdelningen, om utvecklingen i bolaget motiverar detta. Någon uttrycklig bestämmelse i ämnet behövs knappast.”¹⁰

Till att börja med kan konstateras att uttalandet inte berör stämmans möjlighet att ta tillbaka en redan beslutad utdelning, utan enbart hänför sig till styrelsen. På samma sida i propositionen framhålls att endast stämman kan ha beslutanderätt rörande utdelning (det vill säga huruvida och i vad mån utdelning ska ske). Det framgår visserligen inte uttryckligen huruvida detta förarbetsuttalande handlar om huruvida styrelsen skulle ha möjlighet att ta tillbaka beslutad utdelning eller om den enbart skulle kunna försena utbetalningen. Mot bakgrund av att det i propositionen understryks att stämman ensam har beslutanderätt om utdelning torde uttalandet dock avse det senare, det vill säga möjligheten för styrelsen att tillsvidare innehålla betalningen.

Lindskog har kritiserat uttalandet och därvid inledningsvis antagit att det handlar om att styrelsen skulle kunna dra tillbaka beslutad utdelning med

hänvisning till styrelsens vetorätt. Lindskog anger dock vidare:

”Det framgår inte om tanken är att utbetalningarna skall senareläggas eller om rätten till utdelning helt enkelt faller. Oberoende av vilket så måste uttalandet vara felaktigt. Om inte något fel begåtts är bolagsstämmans vinstutdelningsbeslut oåterkalleligt. Majoriteten kan således inte ångra sig. Och efter klandertidens utgång kan beslutet inte rivas upp ens om något fel skulle föreligga. Beslutet innebär att aktieägarna erhåller fordringar hos bolaget. Dessa fordringar är aktieägarnas egendom, och varken bolaget eller dess borgenärer kan med fog resa anspråk på att aktieägarna ska stärka bolaget genom att göra kapitaltillskott genom avståenden med avseende på fordringarna.”¹¹

Jag delar Lindskogs bedömning eftersom ägarnas rätt till utdelningen uppkommer direkt då bolagsstämman beslutat om utdelning. Fordringsrätten påverkas inte av att bolagets ekonomiska situation förändras efter stämmans beslut. Om bolaget skulle gå i konkurs innan utbetalningen hinner äga rum, får anspråket bevakas med samma rätt som oprioriterade fordringar.¹² Mot denna bakgrund kan varken styrelsen eller bolagsstämman undanröja beslutet om utdelning, ens med hänvisning till aktiebolagslagens kapitalskyddsregler.

Det kan visserligen framhållas att fordran är knuten till aktien och att en icke-förfallen utdelning ingår vid en försäljning enligt 80 § köplagen. Det innebär att en aktieägare som säljer sina aktier till en annan innan avstämningsdagen även avhänder sig rätten att erhålla utdelningen, om ingen annan överenskommelse träffas.¹³ Läget är emellertid ett annat vid inlösen:

”Om minskningen genomförs med indragning av aktier påverkas också aktierättigheterna. De indragna aktierna blir i och med registreringen ogiltiga, vilket innebär att de inte längre kan ge några rättigheter i bolaget. De gäller såväl utdelning och andra ekonomiska rättigheter som förvaltningsrättigheter. En annan sak är att sådana ekonomiska rättigheter som uppkommit före registreringen består. *Har bolaget exempelvis beslutat [sic] om utdelning på aktierna i fråga, så upphör givetvis inte rätten till den utdelningen genom minskningen.*”¹⁴

Det kan diskuteras när en fordran på beslutad men ej utbetald utdelning förfaller, när inlösen sker före aktuell avstämningsdag; dock torde detta senast vara på angivna avstämningsdagar (även om aktieägaren inte då längre äger aktier).

Något om möjligheten att ändra beslut om vinstutdelning

Det kan i sammanhanget noteras att Bolagsverket på sin hemsida förefaller lämna utrymme för att ett aktiebolag ”[u]nder vissa förutsättningar kan ... ta tillbaka ett beslut om vinstutdelning”, samt vidare:

”Bolagsstämman kan ändra sitt beslut om vinstutdelning (eller ta tillbaka det) genom beslut på en ny stämma. Det kräver dock att samtliga aktieägare samtycker till det.

Följande gäller oavsett vilket av alternativen ovan som aktiebolaget väljer:

Utdelningen får inte vara verkställd, vilket innebär att pengarna inte får vara utdelade till aktieägarna.

Aktiebolaget ska hålla en extra stämma där beslutet om att ändra eller ta tillbaka vinstutdelningen framgår.”¹⁵

Uttalandet är kortfattat och Bolagsverket anger inget stöd för sin uppfattning. Det är visserligen så att huvudregeln är att en senare bolagsstämma kan – med några få undantag – ändra ett tidigare bolagsstämmobeslut, men ett sådant beslut påverkar inte de tidigare rättsverkningar som inträtt genom eller på grund av det tidigare beslutet. En sådan rättsverkning när det gäller utdelningsbeslut är just att aktieägarna därigenom fått en fordran på bolaget och därefter intar en borgenärsställning i förhållande till bolaget. Det kan därför ifrågasättas om ett utdelningsbeslut över huvud taget kan ändras. Jag anser inte att så är fallet. Enligt min uppfattning innebär ett beslut i enlighet med vad Bolagsverket anger inte ett ändrat utdelningsbeslut i egentlig mening utan att envar aktieägare samtycker till att omvandla sin fordringsrätt till ett kapitaltillskott. Stöd för mitt synsätt finns framför allt hos Lindskog och de källor han hänvisar till, men även i de övriga källor redovisade i fotnot 4 ovan. Såvitt känt saknas litteraturstöd för motsatt uppfattning, det vill säga att bolagsstämman har rätt att med eller utan samtliga aktieägares samtycke ändra ett redan fattat utdelningsbeslut med verkan gentemot tredje man.

Detta innebär i sin tur att 7 kap. 51 § första punkten ABL blir tillämplig på ett bolagsstämmobeslut om att ingen utdelning ska utbetalas till aktieägarna efter inlösen, som därmed blir såväl en bolagsrättslig som civilrättslig nullitet. Bolagsverket förefaller inte ha uppmärksammat denna problematik, varför ovan angiven text på hemsidan förefaller sakna lagstöd.

Därmed kan inlösen av preferensaktier inte innebära att en dessförrinnan beslutad utdelning inte längre behöver verkställas, det vill säga ett efterkommande stämmobeslut om inlösen kan inte utsläcka preferensaktieägarnas redan uppkomna fordringsrätt.

”Följaktligen kan ett beslut att inlösa en preferensaktie, som fattas efter att utdelningsbeslut fattats men innan all beslutad utdelning betalats, inte innebära att rätten till utdelning utsläcks.”

Avslutande ord

Sammanfattningsvis får mot ovanstående bakgrund konstateras följande. I och med ett utdelningsbeslut får en aktieägare en ovillkorlig fordringsrätt på hela utdelningsbeloppet. Denna fordran är aktieägarens egendom och bolaget kan inte längre förfoga över utdelningen eller kräva att aktieägaren ska avstå från sin fordran eller omvandla denna till ett kapitaltillskott till bolaget. Följaktligen kan ett beslut att inlösa en preferensaktie, som fattas efter att utdelningsbeslut fattats men innan all beslutad utdelning betalats, inte innebära att rätten till utdelning utsläcks.

Slutsatserna torde ha relevans inte bara för andra preferensaktieägare i det fastighetsbolag som var svarandepart i den – av allt att döma feldömda – domen i Göteborgs tingsrätt, utan även för preferens-aktieägarna i andra bolag som fattat liknande beslut.

CARL SVERNLÖV

advokat, adjungerad professor, Baker McKenzie.



Författaren önskar framföra ett varmt tack till prof. Jan Andersson för värdefulla synpunkter på innehållet.

Fotnoter

- 1) Göteborgs tingsrätts dom 2019-01-10 i mål nr FT 3779-18.
- 2) Göteborgs tingsrätts dom 2019-01-10 i mål nr FT 3779-18 s. 6.
- 3) Andersson, Johansson, Skog, Aktiebolagslagen. En kommentar 20:20.2.
- 4) Andersson, Johansson, Skog, Aktiebolagslagen. En kommentar 18:13.3; prop. 1975:103 s. 479; jfr SOU 1941:9 s. 282: ”Då beslut fattas om utdelning av vinst... uppkommer för aktieägarna anspråk på utdelningens utbekommande. Detta anspråk är ett fordringsanspråk. Det kan särskilt överlåtas och, om kupong utfärdats, äger självständigt godtrosvärv rum. Efter utdelningsbeslutet inträffade ändringar i bolagets ställning inverka icke på fordringsrätten.”
- 5) Jfr Skatteverkets uttalande dnr: 131 145541-16/111.
- 6) Se 80 § köplagen, 24 § skuldebrevslagen samt SOU 1941:9 s. 282.
- 7) Lindskog, Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap. Kapitalkydd och likvidation, 2 uppl. 1995 (nedan Lindskog I) 12:3.7.
- 8) Se prop. 2004/05:85 s. 404, SOU 1971:15 s. 317, prop. 1975:103 s. 479 och Lindskog I 12:3.4.7. Det kan i sammanhanget noteras att Lindskog i de verk som återopas i denna promemoria avser 1975 års aktiebolagslag; reglerna har dock inte förändrats i materiellt hänseende.
- 9) Se Ljung & Svernlöv, Kan bolaget ta tillbaka beslutad utdelning? Balans Fördjupning nr 2, 2020.
- 10) Prop. 1975:103 s. 479.
- 11) Lindskog I, 12:3 4.3.1.
- 12) Nerep, Adestam och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 18 kap. 3 §, Lexino 2019-07-01.
- 13) Se Lindskog I 12:3.6.
- 14) Andersson, Johansson, Skog, Aktiebolagslagen. En kommentar 20:20.2, med hänvisning till Lindskog, Aktiebolagslagen 6:e och 7:e kap. Aktiekapitalnedsättning och egna aktier 1995, 6:5.4 (nedan Lindskog II).
- 15) <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/driva/utdelning/bolagsstamma-1.3879>

Civilrätten och skatterätten

- en fråga med många svar

Frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten har diskuterats flitigt i skatterätten. Att civilrättsliga begrepp utgör något som skatterätten har att förhålla sig till tas ofta för givet, men vad som menas med "civilrättsliga begrepp" har inte närmare problematiserats. I stor utsträckning kan begreppet "civilrätt" förstås på olika sätt, emellanåt på diametralt olika sätt. Beroende på hur civilrätten förstås kan det vara möjligt att hänvisa till den för att motivera helt olika lösningar på skatterättsliga problem. Denna problematik behandlas i en nyligen utkommen avhandling av Patrik Emblad. I den här artikeln redogör Emblad för huvuddragen i sin avhandling.

Text: **Patrik Emblad**



vilken betydelse civilrätten har för tolkningen och tillämpningen av skattelag har diskuterats flitigt inom akademien. En vanlig föreställning är att en civilrättslig term som förekommer i skattelagstiftningen ska uppfattas i enlighet

med sin civilrättsliga innebörd, såvida inte termen definieras på ett särskilt sätt i skattelagstiftningen. Ett exempel på detta är termen "gåva" i 8 kap 2 § Inkomstskattelagen (IL). Enligt denna regel är förvärv genom gåva skattefritt.

En vanlig uppfattning är också att rättshandlingar ska uppfattas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd i skatterätten. Om ett avtal är att se som ett avbetalningsköp i civilrätten trots att avtalsparterna själva kallar det för ett leasingavtal så kan en förvaltningsdomstol bortse från den etikett som avtalsparterna själva har satt på avtalet och i stället behandla det som just ett avbetalningsköp.

Inom akademien förekommer olika uppfattningar kring hur starkt bunden skatterätten är av civilrätten. Vissa forskare hävdar att skatte- och civilrätten tjänar olika skyddsändamål och att detta kan leda till olika begreppsbestämningar inom respektive område. Andra hävdar att civilrätten är prejudiciell för skatterätten, med vilket förstås att en självständig civilrättslig bedömning ska göras utan att snegla på de skatterättsliga effekterna. Efter att civilrätten har fastställts får man acceptera de konsekvenser som detta leder till för skatterätten, på gott och ont.

Trots att frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrätten har diskuterats i stor utsträckning i den skatterättsliga litteraturen så har frågan om vad som menas med "civilrätt" inte närmare utvecklats eller problematiserats. I min avhandling "Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt", som jag försvarade den 9 oktober i år, visar jag att begreppet "civilrätt" både förstås och kan förstås på olika sätt, emellanåt på diametralt olika sätt. Beroende på hur

begreppet "civilrätt" förstås är det ofta möjligt att komma fram till helt olika lösningar på skatterättsliga problem genom att hänvisa till "civilrätten".

Civilrätten kan förstås på olika sätt

Anta att Högsta förvaltningsdomstolen i ett avgörande kommer fram till att ett visst förfarande är att se som en gåva. Anta att en civilrättslig fråga därefter prövas av Högsta domstolen och att domstolen kommer fram till att ett motsvarande förfarande inte är att se som en "gåva i skatterätten". Innebär då Högsta domstolens dom att Högsta förvaltningsdomstolens avgörande avviker från civilrätten eller inte?

Om Högsta domstolens avgöranden antas vara *bestämmande för* civilrättens innehåll (det vill säga att "civilrätten" = det som Högsta domstolen uttalar) så blir slutsatsen att Högsta förvaltningsdomstolens dom avviker från civilrätten. Om däremot Högsta domstolens dom bara ses som en *möjlig tolkning av* civilrätten så medför inte Högsta domstolens dom att Högsta förvaltningsdomstolen (nödvändigtvis) har avvikit från civilrätten.

Huruvida Högsta domstolens praxis ska ses som bestämmande för, eller som bara en möjlig tolkning av, civilrätten är en oklarhet som handlar om vilka de civilrättsliga rättskällorna är, vilken hierarkisk ordning de har och vad som gör något till en rättskälla. I avhandlingen gör jag gällande att denna oklarhet bara är en av sju faktorer som får till konsekvens att begreppet civilrätt kan förstås på helt olika sätt. Det finns inte ett korrekt sätt att hantera de olika faktorerna på. Därför finns det inte heller ett korrekt sätt att uppfatta begreppet civilrätt på. Problematiken blir särskilt tydlig när det gäller förvaltningsdomstolarnas praxis kring verklig innebörd.

Verklig innebörd

Det händer emellanåt att en förvaltningsdomstol vid en skatterättslig tvist underkänner ett visst upplägg med hänsyn till rättshandlingarnas verkliga innebörd (RÅ 1998 ref. 19). Samtidigt finns det avgöranden där domstolen anser att den verkliga innebörden inte ger utrymme för att underkänna upplägget (RÅ 2004 ref. 27).

”Problemet med att behandla civilrätten ur ett begreppsorienterat synsätt är att någon motsvarighet till legalitetsprincipen inte förekommer på civilrättsområdet.”

Huruvida Högsta förvaltningsdomstolens praxis om verklig innebörd bygger på civilrätten eller inte har varit föremål för omfattande debatt i den skatterättsliga litteraturen. Vad det innebär att följa civilrätten i dessa fall kan emellertid betyda olika saker.

Anta exempelvis att Högsta förvaltningsdomstolen har att ta ställning till ett kreditavtal med osedvanligt hög ränta, samt att avtalsparterna är närstående med varandra. Vid bedömningen av detta avtal kanske Högsta förvaltningsdomstolen kommer fram till att den utfästa räntan till viss del utgör en benefik förmögensöverföring (en gåva) från den ena parten till den andra, samt att avdrag därför nekas för denna del av räntekostnaden. Detta avgörande skulle kunna sägas vila på civilrätten i den meningen att *utfallet* av bedömningen, det vill säga kvalificeringen av transaktionen, är civilrättslig. Innebörden av detta är att den utfästa räntan till motsvarande del skulle ha ansetts vara en benefik förmögensöverföring i civilrätten.

Enligt ett alternativt synsätt skulle det kunna hävdas att det var Högsta förvaltningsdomstolens *metod* för att bedöma avtalet som medför att avgörandet vilar på civilrätten. I så fall skulle avgörandet kunna sägas vila på civilrätten även om inte utfallet/kvalificeringen överensstämmer med hur avtalet skulle ha kvalificerats i civilrätten.

Om det nu är utfallet som måste överensstämma med civilrätten så består en svårighet i att fastställa hur de specifika avtal som är föremål för skatterättslig prövning skulle ha kvalificerats vid en prövning i allmän domstol. Det är sällsynt att de avtal som är uppe till bedömning i skatterätten dessförinnan har varit föremål för en civilrättslig tvist.

Om det i stället är metoden eller tillvägagångssättet för att bedöma ett avtal som måste överensstämma med civilrätten så består en svårighet i att klargöra vad denna metod går ut på. Enligt min uppfattning görs den civilrättsliga bedömningen ofta mot bakgrund av de ändamål som olika civilrättsliga regler tjänar. Om olika regler tjänar olika ändamål kan därför ett avtal komma att bedömas på olika sätt vid tillämpningen av olika civilrättsliga regler. Om

detta är vad den civilrättsliga metoden går ut på och skatterätten ska följa denna metod så borde man alltså i skatterätten bedöma olika avtal mot bakgrund av de ändamål som ligger till grund för de skatterättsliga reglerna. I så fall står det emellertid klart att det inte handlar om att göra en självständig civilrättslig bedömning utan att snegla på de skatterättsliga effekterna.

Om civil- och skatterättslig tolkning

Att skatterätten skulle vara starkt bunden av civilrättsliga begrepp har motiverats av legalitetsprincipen. Med "legalitetsprincipen" menas här påbudet om att skatt inte får tas ut utan stöd i lag. När skattelagstiftningen innehåller en civilrättslig term, såsom till exempel "gåva", antas alltså legalitetsprincipen förhindra att man i skatterätten gör en tolkning av denna term som går utanför dess innebörd i civilrätten.

Legalitetsprincipen antas i allmänhet ha en stark ställning på skatteområdet, vilket har betydelse för tolkningen av skattelag. Att skatt inte får tas ut utan stöd i lag får till konsekvens att beslut om skatt måste kunna inrymmas i skattereglernas språkliga lydelse. Detta medför att begreppsfrågor blir betydelsefulla i skatterätten. Ett starkt framhåvande av legalitetsprincipen manar alltså till en mer begreppsorienterad tolkningspraktik.

När legalitetsprincipen i sin tur antas medföra att civilrättsliga termer som förekommer i skattelagstiftningen ska uppfattas i enlighet med sin civilrättsliga innebörd så har det begreppsorienterade synsättet smittat av sig på hur civilrätten behandlas i skatterätten. Problemet med att behandla civilrätten ur ett begreppsorienterat synsätt är att någon motsvarighet till legalitetsprincipen inte förekommer på civilrättsområdet. Följaktligen ser tolkningsmetoderna helt annorlunda ut i civilrätten jämfört med skatterätten. På civilrättsområdet finns det exempelvis inte något hinder mot att en lagregel tillämpas utanför sitt språkliga betydelseområde genom en så kallad analogi. Det finns inte heller något absolut behov av att ange huruvida en viss lagregel har

tillämpats direkt eller genom analogi. Vidare finns det inte något hinder mot fria ändamålsresonemang.

En konsekvens av hur tolkningspraktiken ser ut i civilrätten är att en och samma term ofta tillskrivs olika innebörder i olika civilrättsliga sammanhang. Ett exempel på detta är termen "gåva". Något som anses vara en gåva i ett visst civilrättsligt sammanhang behöver inte nödvändigtvis ses som en gåva i ett annat civilrättsligt sammanhang.

Den nordiska civilrättsliga tolkningstraditionen har beskrivits såsom funktionalistisk. Innebörden av detta är att man vid tillämpningen av civilrättsliga regler lägger stor vikt vid vilka funktioner som olika regler tjänar, medan begreppsfrågor spelar en undanskymd roll. Frågan om vad ett avtals verkliga innebörd är blir därför inte heller så relevant. Notera att det inte betyder att civilrätten ser till avtalets form, utan att själva frågan om huruvida man ska se till form eller verklig innebörd inte blir så relevant i civilrätten. Även om två olika regler i civilrätten innehåller termen "gåva" kan det alltså vara så att reglerna fyller olika funktioner, med påföljd att ett och samma händelseförlopp anses som en gåva vid tillämpningen av den ena regeln men inte den andra.

Ett exempel som kan användas för att illustrera detta är att begreppet "äganderätt" inte används för att lösa civilrättsliga tvister. Anta att person A har sålt samma bil till person B och person C, men utan att lämna ut bilen till någon av dem. En domstolstvist kan uppstå mellan B och C, men också mellan A och B samt mellan A och C. Det funktionalistiska angreppssättet innebär att domstolen inte löser dessa tvister genom att fråga sig vem som har äganderätt till bilen. Domstolen avgör i stället varje enskild konfliktsituation genom att se till funktionerna med den eller de regler som är föremål för tillämpning.

Sammantaget är den civilrättsliga tolkningspraktiken inte lika begreppsorienterad som den skatterättsliga. Att i skatterätten ändå behandla civilrätten utifrån ett begreppsorienterat perspektiv leder till att man ofta kan hänvisa till civilrätten för att komma fram till motsatta lösningar på de skatterättsliga problemen. Frågan som följer är därför hur vi i stället skulle kunna utveckla en funktionalistisk förståelse av civilrätten i en skatterättslig kontext.

Ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten

Medan skattefrågor alltså löses av förvaltningsdomstolarna utifrån ett mer begreppsorienterat perspektiv så löses civilrättsliga frågor av de allmänna domstolarna utifrån ett mer funktionalistiskt perspektiv. I avhandlingens avslutande del söker jag därför utveckla vad det skulle innebära att hantera

civilrätten utifrån ett mer funktionalistiskt perspektiv vid lösandet av skatterättsliga frågor. Ett par exempel kan anföras för att konkretisera detta.

Exempel 1: Remuneratorisk gåva

Anta att person A utan ersättning har tagit hand om person B under längre tid, samt att person B vill visa tacksamhet genom att överlämna en bil till A. Det rör sig här om en så kallad remuneratorisk gåva, det vill säga ersättning som lämnas för en tidigare utförd prestation utan att givaren har varit rättsligt förpliktad att överlämna den. En skatterättslig fråga som uppstår är om mottagandet av bilen ska ses som skattepliktig inkomst av tjänst enligt 11 kap 1 § IL eller som en skattefri gåva enligt 8 kap 2 § IL. Jag ska nu översiktligt visa hur man kan hantera denna fråga utifrån ett begreppsorienterat, respektive funktionalistiskt perspektiv på civilrätten.

Utifrån ett begreppsorienterat perspektiv på civilrätten skulle det kunna hävdas att nämnda skattefråga ankommer på om överlämnandet av bilen är att se som en gåva eller inte i civilrättslig mening. 1 § Gåvolagen samt dess förarbeten skulle då kunna tas till intäkt för att det inte rör sig om gåva i civilrättslig mening.

Utifrån ett funktionalistiskt synsätt tar 1 § Gåvolagen och dess förarbeten emellertid inte ställning till huruvida det rör sig om en gåva eller inte. Men vad är det då som denna regel tar ställning till? Jo, 1 § Gåvolagen anger att muntliga löften om gåvor som ännu inte har fullbordats och som inte har varit avsedda att komma till allmänhetens kännedom inte blir bindande för löftesgivaren. Med andra ord kan inte den som tar emot löftet utkräva det i allmän domstol. Regeln avser att skydda löftesgivaren. I förarbetena till bestämmelsen framhålls dock att remuneratoriska gåvor inte kännetecknas av sådan frikostighet att löftesgivaren förtjänar motsvarande skydd. Av denna anledning är regeln inte tillämplig i sådana situationer. Frågan är därefter huruvida det är skatterättsligt relevant eller inte att den som tar emot ett muntligt löfte om remuneratorisk ersättning kan utkräva detta löfte i allmän domstol. Utifrån ett funktionalistiskt perspektiv är frågan däremot *inte* huruvida remuneratorisk ersättning ses som en gåva eller inte i civilrätten.

Följande kan i sin tur framhållas när det gäller att bedöma huruvida det är relevant för skattefrågan eller inte att A kan vända sig till en allmän domstol för att utkräva ett muntligt löfte från B om att överlämna en bil. Om B ännu inte har verkställt överlämnandet har någon skattefråga ännu inte aktualiserats. Om B däremot har verkställt överlämnandet är det enligt min mening svårt att se att det skulle

”Utifrån ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten behandlas emellertid inte äganderätt som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen.”

vara relevant för skattefrågan att ett muntligt löfte från B hade kunnat utkrävas av A. Det är för övrigt inte ens säkert att något muntligt löfte lämnas från B innan denne överlämnar bilen. Att muntliga löften om remuneratorisk ersättning kan utkrävas i allmän domstol av löftesmottagaren framstår alltså inte som särskilt relevant för skattefrågan. Det är mer relevant att ta fasta på omständigheter som säger något om huruvida överlämnandet kan antas bero på en utförd arbetsprestation eller inte, till exempel att bilen överlämnades i nära samband med utförandet av tjänsten. Det skulle också vara skatterättsligt relevant att överlämnandet av bilen senare skulle återgå med anledning av en civilrättslig tvist. Det är nämligen något som direkt påverkar beskattningsunderlaget.

Exempel 2: Äganderätt och värdeminskningssavdrag

Ett annat exempel som kan nämnas är vilken betydelse civilrätten har för att avgöra vem som ska ha rätt till värdeminskningssavdrag. Detta kan vara särskilt svårt att avgöra vid så kallade sale and lease back-upplägg. I korthet handlar det om upplägg där en innehavare av en tillgång säljer denna tillgång till en finansiär som omedelbart hyr ut tillgången till den tidigare innehavaren. Vanligen förenas detta med en option för den tidigare innehavaren/hyrestagaren att köpa ut tillgången vid hyresperiodens utgång.

Utifrån ett begreppsorienterat perspektiv på civilrätten skulle det kunna hävdas att rätten till värdeminskningssavdrag ankommer på vem som är ägare till tillgången. Dylika resonemang kring äganderätt förekommer i exempelvis RÅ 1998 ref. 58 I (finansie leasing) och RÅ 1989 ref. 62 I-II (sale and lease back).

Utifrån ett funktionalistiskt perspektiv på civilrätten behandlas emellertid inte äganderätt som en omständighet att förhålla sig till vid beskattningen. Det är mer relevant att fråga sig vilka specifika anspråk olika subjekt kan göra gällande mot varandra samt ta ställning till vilken relevans dessa anspråk har för skattefrågan.

Eftersom värdeminskningssavdrag är avsett att kompensera för en tänkt förslitning och värdenedgång på tillgångar är det enligt min mening relevant att avgöra frågan om rätten till värdeminskningssavdrag genom att ta fasta på omständigheter som säger något om vem som står risken för tillgångens värdeutveckling. En sådan omständighet skulle kunna vara en avtalsklausul som anger att leasetagaren är skyldig att köpa ut tillgången efter leasingperiodens slut, alternativt en klausul som anger att leasetagaren får köpa ut tillgången för ett mycket förmånligt pris. Om det nu skulle vara så att parterna har avtalat att leasetagarens optionsrätt ska vara förverkad i händelse av bristande betalning kan 37 § Avtalslagen medföra att denna förverkandeavtalsklausul inte får göras gällande. Under dessa förhållanden är det inte leasegivaren som står risken för tillgångens värdeutveckling. Leasegivaren står enbart för risken att inte få betalt för sina utestående fordringsanspråk. Under sådana förhållanden bör rätten till värdeminskningssavdrag tillkomma leasetagaren.

Avslutning

Sammanfattningsvis är frågan om hur skatterätten förhåller sig till civilrättsliga begrepp problematisk eftersom den civilrättsliga tolkningstraditionen inte är lika begreppsorienterad som den skatterättsliga. Mot denna bakgrund har jag försökt utveckla hur vi i skatterätten skulle kunna behandla civilrätten i linje med ett funktionalistiskt, i stället för ett begreppsorienterat, synsätt. Endast tiden kan utvisa vilken ledning detta kan ge för den framtida rättsutvecklingen.

PATRIK EMBLAD

Jur. dr. i finansrätt Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.





GÖR EN LIVSVIKTIG INSATS

Bli månadsgivare på
lakareutangranser.se



MEDECINS SANS FRONTIERES
LÄKARE UTAN GRÄNSER

Bli en del av FAR!

Är du anställd på en revisions- eller redovisningsbyrå, men inte auktoriserad? Då kan du bli basmedlem i FAR och ta del av en mängd förmåner.

Som basmedlem får du:

- ✓ Rabatt på FAR Online, litteratur och utvalda utbildningar
- ✓ Tidningarna Balans och Resultat digitalt
- ✓ Medlemspris på FAR:s aktualitetsdagar
- ✓ FAR:s nyhetsbrev för ekonomer
- ✓ Medlemsrådgivning (mot tillägg) och Karriärrådgivning

Ansök idag!

Läs mer på far.se/basmedlem



FAR