Innehåll

NUMMER 3 2020

4 Redovisning som styrmetod för hållbar utveckling i statliga företag
Christer Westermark

9 Prövningstillstånd för storlek på sanktionsavgift vid marknadsmanipulation
Carl Svernlöv, Natasha Blomqvist

12 Statligt stöd vid hyresrabatter
Camilla Carlsson, Johan Roempke, Eva Törning

15 Aktiebolagslagens och kodens regler om ersättning till ledande befattningshavare
Carl Svernlöv

22 Ordet ”uppströms” missvisande i förhållande till EU-rätten
Björn Forssén

27 Kapitalskatter post corona
Hans Peter Larsson

35 Förvaltningsrevisionen – behov av utveckling av den goda revisionsseden
Henrik Persson

45 Redovisning av omställningsstöd
Johan Roempke, Eva Törning

Fördjupning_3_2020.indd 3 2020-09-22 21:10

Redovisning som styrmetod för hållbar utveckling i statliga företag

Från och med 2017 ska Agenda 2030 och de globala målen vara vägledande för de statligt ägda bolagens arbete med hållbart företagande. Bolagen ska analysera de globala målen och identifiera de mål som de genom sin verksamhet påverkar och bidrar till, samt identifiera affärsmöjligheter som bidrar till att uppnå de globala målen. Kravet på redovisning enligt GRI kvarstår. I denna fördjupningsartikel skriver Christer Westermark om hur detta har påverkat bolagens årliga rapportering.

Text: **Christer Westermark**

Managementtesen *what gets measured gets managed* har varit och är vägledande för rapportering av det som i de statligt ägda företagen betecknas hållbart företagande. Från och med räkenskapsåret 2008 är de statligt ägda företagen ålagda att upprätta hållbarhetsredovisning enligt riktlinjer utgivna av Global Reporting Initiatives (GRI) eller annat internationellt ramverk för hållbarhetsredovisning.

Hållbarhetsredovisningen ska vara kvalitetssäkrad genom oberoende granskning och bestyrkande av den revisor som utsetts till bolagets revisor av bolagsstämman. En sådan granskning utförs i allmänhet i enlighet med FAR:s rekommendation RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

En översiktlig granskning och en granskning enligt RevR 12 har en annan inriktning och en betydligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i övrigt har. De statligt ägda företagen har genomgående valt den billigare, enklare och översiktligare granskningen. Troligtvis av kostnadsskäl har man avstått från en fullständig revision av samma slag som gäller den vanliga årsredovisningen. Därmed får den översiktligt granskade hållbarhetsredovisningen inte samma status och trovärdighet som den reviderade årsredovisningen.

Regeringens mantra att styra hållbar utveckling via redovisning betonades av dåvarande näringsminister Maud Olofsson: *”Arbete med hållbarhetsfrågor är viktigare än någonsin. Rapportering driver arbetet framåt. Det som måste rapporteras är också det som blir gjort!”* (Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2008, sid. 24.)

Regeringens metod att styra genom krav på hållbarhetsredovisning sträckte sig betydligt längre än till de femtiofyra svenska statligt ägda företagen och kände inga nationsgränser. Näringsministern skrev i förordet till verksamhetsberättelsen för 2007, sid 3: *”Vi är stolta över att vårt arbete med hållbarhetsfrågor i de statligt ägda företagen har fått internationell uppmärksamhet. Regeringen har bland annat inlett ett samarbete med Kina och de kinesiska statligt ägda företagen.”* Genom att regeringen ställer krav på hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer ska *”de statligt ägda företagen vara föredömen, ta ledning och ligga i framkant”* då det gäller hållbar utveckling.

Regeringen betonade i verksamhetsberättelsen särskilt samarbetet med Kina:

”Stort intresse från kinesiska företag

Regeringen har inlett ett samarbete med de statliga företagen i Kina kring hållbarhetsfrågor. Flera av de kinesiska företagen arbetar med socialt ansvar såsom goda arbetsvillkor och mänskliga rättigheter och intresset är stort för hur svenska statligt ägda företag förväntas informera om sitt ansvarsarbete externt. Samarbetet består bland annat av kunskapsöverföring vid gemensamma seminarier och dialog mellan företag i Sverige och i Kina. Frågan om socialt ansvarstagande var högt på agendan under statsministerns besök i Kina i april 2008.” (Verksamhetsberättelse för företag med statligt ägande 2007, sid. 22.)

GRI:s modell för hållbarhet och hållbarhetsredovisning

Modellen är enkel, lättfattlig och borde därför vara lätt att tillämpa. Företaget ställer upp ett hållbarhetsmål inom ett visst för företaget relevant område och fastställer en relevant indikator, dvs något som behöver mätas för att bedöma nuläget och göra det möjligt att i ett senare skede kunna bedöma om man uppnått hållbarhetsmålet.

Vid årets slut mäter man indikatorn och konstaterar huruvida målet uppnåtts eller inte. Företaget rapporterar och kommenterar utfallet i sin hållbarhetsredovisning. Det inses omedelbart att om företaget inte i förväg uppställt något mål så är mätningen och rapporteringen av mindre värde.

Att rapportera något enbart för att det är något lätt mätbart kan vara frestande men strider mot GRI:s synsätt.

Vilka effekter uppnåddes?

I min avhandling *Implementering av redovisning som styrmetod* (2014) som diskuterades i Balans 2/2015 visade jag att den åsyftade styrningen av de statligt ägda företagen inte hade uppnåtts. I en uppföljande

Fördjupning_3_2020.indd 5 2020-09-22 21:10

> ”De globala målen är integrerade och odelbara och balanserar de tre dimensionerna av hållbar utveckling: den ekonomiska, den sociala och den miljömässiga.”

artikel i Balans 3/2017 visade jag att avsedda effekter av den omhuldade managementtesen fortfarande inte hade uppnåtts.

Agenda 2030

De globala målen för hållbar utveckling är universella mål som FN:s medlemsländer enades om 25 september 2015. De nya målen tar vid efter de tidigare åtta millenniemålen. Agenda 2030 har 17 globala mål och 169 delmål för hållbar utveckling. Agendan syftar till att utrota fattigdom och hunger, förverkliga de mänskliga rättigheterna för alla, uppnå jämställdhet och egenmakt för alla kvinnor och flickor samt säkerställa ett varaktigt skydd för planeten och dess naturresurser. De globala målen är integrerade och odelbara och balanserar de tre dimensionerna av hållbar utveckling: den ekonomiska, den sociala och den miljömässiga.

Enligt regeringen ökar Sverige ansträngningarna både nationellt och internationellt för att följa upp de åtaganden som gjordes vid FN-toppmötet för de globala målen i september 2019. Det har publicerats en handlingsplan Agenda 2030, åren 2018-2020. Där hänvisas till en reviderad ägarpolicy för de statligt ägda bolagen. Från och med 2017 ska Agenda 2030 och de globala målen vara vägledande för de statligt ägda bolagens arbete med hållbart företagande. Bolagen ska analysera de globala målen och identifiera de mål som de genom sin verksamhet påverkar och bidrar till samt identifiera affärsmöjligheter som bidrar till att uppnå de globala målen. Kravet på redovisning enligt GRI kvarstår. Hur har detta påverkat bolagens årliga rapportering?

Hur har företagen rapporterat för år 2017?

I *Verksamhetsberättelse för bolag med statligt ägande 2017*, som publicerades 2018, förekommer inte någon anknytning till Agenda 2030 bland de mål som de 46 statligt ägda företagen rapporterar.

Företagen rapporterar under rubriken *Mål för hållbart företagande* mellan noll mål (Bostadsgaranti och Sweden House) och tio mål (Arlandabanan Infrastructure). Vanligast (17 företag) är att man rapporterar att man har tre mål. Näst vanligast (nio företag) är fyra mål. När det gäller att rapportera utfallet, det vill säga utvärderingen av de uppsatta målen är bilden splittrad. För ungefär hälften av företagen är de uppsatta målen sådana mål som ska uppnås någon gång i framtiden. Prognosen för målens uppnående framgår inte. Ännu mer osäker blir rapporteringen om det saknas kontrollstationer för att bedöma om delmålen uppnåtts.

Hur har företagen rapporterat för år 2018?

Företagens egna mål

I *Verksamhetsberättelse för bolag med statligt ägande 2018*, som publicerades 2019 är bilden delvis en annan. Globala mål har tillkommit som ett nytt sätt, en annan modell för att rapportera företagens arbete med hållbarhet.

Företagen rapporterar även detta år *Mål för hållbart företagande*. Företagen rapporterar mellan noll (Göta kanalbolag och Sweden House) och tio mål (Arlandabanan Infrastructure). Vanligast (15 företag) är att man rapporterar att man har tre mål. Näst vanligast (tio företag) är fyra mål. När det gäller antal utvärderade mål och antal framtidsmål är läget i princip oförändrat jämfört med föregående år.

Företagens globala mål enligt Agenda 2030

Inga globala mål

Vad som tillkommit är att företagen nu även rapporterar vilket eller vilka av de globala sjutton målen i Agenda 2030 respektive företag prioriterat. Företagen rapporterar mellan noll och tjugosju prioriterade mål. Fem företag prioriterar noll globala mål, nämligen Dramaten, RISE, Svenska Skeppshypotek, Sweden House och VisitSweden.

Dessa fem företag har således inte identifierat något av de globala målen som de genom sin verksamhet påverkar och bidrar till. Man har inte heller identifierat några affärsmöjligheter som bidrar till att uppnå något av de globala målen.

Det kan i några fall tycka särskilt förvånande. Kungliga Dramatiska Teatern, mer känd som Dramaten, är Sveriges nationalscen. Teatern ska såväl förvalta teaterhistorien som arbeta för teaterkonstens utveckling. Att Dramaten inte genom sin

Fördjupning_3_2020.indd 6 2020-09-22 21:10

verksamhet förmår att påverka ett enda globalt mål eller ser någon affärsmöjlighet väcker naturligtvis frågor.

VisitSweden ska bidra till utvecklingen av Sverigebilden och till en ökad internationell kunskap om och efterfrågan på Sverige som resmål. Företaget anser uppenbarligen att detta uppdrag inte är förenligt med något av de globala målen i Agenda 2030.

Kungliga Operan, som är Sveriges nationalscen för opera och balett, anger ett prioriterat globalt mål, nämligen hälsa och välbefinnande. Det innebär att säkerställa att alla kan leva ett hälsosamt liv och verka för alla människors välbefinnande i alla åldrar. Kunde inte detta mål även vara aktuellt för den andra nationalarenan, Dramaten?

RISE Research Institutes of Sweden AB är ett oberoende, statligt forskningsinstitut som erbjuder unik expertis och ett 100-tal test- och demonstrationsmiljöer för framtidssäkra teknologier, produkter och tjänster. Företaget prioriterar inget globalt mål.

Svenska Skeppshypotekskassan, Skeppshypotek, bildades 1929 med uppgift att underlätta finansieringen för svenska rederier och medverka till svenska handelsflottans föryngring. Inte heller detta företag prioriterar något globalt mål.

Förekommande globala mål

Av de 17 målen i Agenda 2030 prioriterar inget företag något av de två inledande målen med totalt 15 delmål. Målen handlar om att avskaffa fattigdom i alla dess former överallt respektive att avskaffa hunger, uppnå tryggad livsmedelsförsörjning och förbättrad nutrition samt främja ett hållbart jordbruk. Dessa två mål framstår på övergripande nivå som specifika, strategiskt viktiga områden i Agenda 2030, men har inte prioriterats av något av de statliga företagen. Det innebär att inget statligt företag anser att man genom sin verksamhet påverkar och bidrar till något av dessa mål eller kunnat identifiera affärsmöjligheter som bidrar till att uppnå målen.

Sju prioriterade globala mål är det mest förekommande antalet. Tre företag (Apoteket, Infranord och Miljömärkning Sverige) prioriterar elva globala mål. Det är med några undantag en relativt jämn fördelning av de globala målens popularitet hos företagen. Mål nr 4, god utbildning för alla, har dock enbart anammats av tre företag.

Oftast förekommande mål (hos 27 företag) är mål nr 8. Målet handlar om att verka för en inkluderande och långsiktigt hållbar ekonomisk tillväxt, full och produktiv sysselsättning med anständiga arbetsvillkor för alla. Målet har tio delmål och en del av dem kan framstå som svåra att nå för vissa av företagen:

- 8.2 Uppnå högre ekonomisk produktivitet genom diversifiering, teknisk uppgradering och innovation, bland annat genom att fokusera på sektorer med högt förädlingsvärde och hög arbetsintensitet.
- 8.6 Till 2020 väsentligt minska den andel ungdomar som varken arbetar eller studerar.

Bland de globala målen finns även ett klimatmål, mål nr 13, som är att vidta omedelbara åtgärder för att bekämpa klimatförändringarna och dess orsaker. Det målet prioriteras av 18 företag. Man kunde mot bakgrund av ämnets globala aktualitet och omfattande förekomst media och i den politiska debatten förvänta sig ett större engagemang för klimatet än enbart hos 40 procent av de statligt ägda företagen.

Sambandet mellan företagens globala mål och företagens egna mål

Sweden House saknar såväl *Mål för hållbart företagande* som prioriterade globala mål.

Arlandabanan Infrastructure rapporterar tio *Mål för hållbart företagande* och tre prioriterade globala mål:

- Anständiga arbetsvillkor och ekonomisk tillväxt
- Hållbar industri, innovationer och infrastruktur
- Bekämpa klimatförändringen

Företagets tio respektive tre mål överlappar inte i något avseende varandra, vilket kan tyckas förvånande. Det visar å andra sidan på svårigheten att konkretisera de 17 globala målen på företagsnivå trots att målen är nedbrutna på 169 delmål.

I princip redovisar alla företag såväl ett antal prioriterade globala mål som ett antal mål för hållbart företagande. Man kan konstatera att under rubriken *Mål för hållbart företagande* förekommer inte något globalt mål, varken oprioriterat eller prioriterat. Det redovisas med andra ord två kategorier av målsättningar som ger intryck av att styra företaget oberoende av varandra. Vilka konsekvenser kan det medföra? Och hur uppfattar företagens intressenter vilken kategori av mål som företaget egentligen styrs av?

Dock finns det två företag som undantag: Göta kanalbolag och SSC, Svenska rymdaktiebolaget. Dessa två företag kopplar sina prioriterade globala mål till sina egna mål för hållbart företagande:

”Mål för hållbart företagande
I den nya affärsplanen arbetar bolaget vidare med tre övergripande mål: intäktsmål, attraktivitetsmål och säkerhetsmål samt tre huvudmål från Agenda 2030: rent vatten och sanitet, hållbar energi för alla och anständiga arbetsvillkor och ekonomisk tillväxt. Aktiviteter har genomförts inom dessa områden och mål kommer att sättas längre fram.”

Fördjupning_3_2020.indd 7 2020-09-22 21:10

”Hur ska 193 länder lyckas mäta och utvärdera sina insatser på ett tillförlitligt och någorlunda likartat sätt?”

”Mål för hållbart företagande

- *Sustainable Business Analysis modell ska appliceras på samtliga potentiella affärer.*
- *Koppla Agenda 2030 till SSC:s strategi genom mätbara mål.*
- *Implementera en leverantörsdatabas globalt inom SSC.*
- *SSC:s nyckelleverantörer/partners ska analyseras genom SSC:s Sustainable Business Model Procurement.*
- *SSC ska efterleva miljö- och säkerhetslagar och alltid sträva efter nolltolerans gällande avvikelser från interna krav gällande miljö och säkerhet (med fokus på new Esrange).*
- *Hållbarhetsmålen bedöms delvis vara uppfyllda för 2018. Arbetet att koppla Agenda 2030 till mätbara mål genomförs under 2019. SSC:s ”Sustainable Business Model Procurement” är implementerad i försäljningsprocessen, modellen implementeras för inköpsprocessen under 2019.”*

Olika åsikter om Agenda 2030

Sedan regeringen presenterat en handlingsplan för hur Sverige ska uppnå Agenda 2030 har kritiken har inte låtit vänta på sig. Planen sägs sakna visioner och förankring i riksdagen. Både oppositionen och civilsamhället vill se en nystart. Samtidigt menar regeringens Agenda 2030-delegation att svenskarnas kunskap om de globala målen blir allt bättre.

Det har framförts att de globala målen slår fast hur världen bör vara till år 2030 då nästan alla problem ska vara lösta, men att målen inte alls är lika tydligt formulerade eller mätbara som de tidigare milleniemålen. Ett annat problem är att många stora länders regeringar inte är längre lika positiva till internationellt FN-samarbete kring hållbar utveckling som de var när de globala målen klubbades för fyra år sen.

Målen utgör en lägsta gemensam nämnare. Det är i det ljuset man ska förstå varför ett mål som demokrati inte finns med. Som en kompromiss fastslogs istället vikten av ansvarsutkrävande.

Kritik har framförts att det inte går att inrätta demokratiska system annat än på nationalstatsnivå. Får vi globala styrsystem, som Agenda 2030 handlar om, så blir det en byråkrati som kommer att styra, och det blir inget bra samhälle. I hela västvärlden växer det fram rörelser som ställer sig emot det här. Man kan tycka vad man vill om de här rörelserna, men de är en reaktion på strävan efter globaliserade styrsystem.

Ett problem är att det är flera olika mål som Agenda 2030 vill uppnå där allt tycks vara lika viktigt och alla ska bidra med lika mycket. Alla de här 17 hållbarhetsmålen är viktiga, för vem vill inte bekämpa fattigdom, svält och miljöförstöringar. Men man kan ana att alla länder inte kan klara av att bidra lika mycket som andra, inte ens Sverige.

Agenda 2030 anger i 17 mål vad som ska göras, men det är upp till varje genomförare – land, kommun, företag eller organisation – att komma fram till hur det ska göras. Ledarskap på den nationella politiska nivån är avgörande, anser vissa forskare. Och uppgiften att hantera målkonflikter ligger hos politikerna, vilket kan vara en utmaning när politiken ofta har en betydligt mer kortsiktig agenda än till år 2030. En minst lika stor utmaning handlar om komplexiteten.

Den svåra konsten att mäta och utvärdera

Den stora fördelen med Agenda 2030, enligt forskarna, är att den har bidragit till att bredda begreppet hållbarhet och till att ge förnyad politisk kraft till nationell och internationell politik för hållbar utveckling.

Men ett par frågor återstår. Hur ska 193 länder lyckas mäta och utvärdera sina insatser på ett tillförlitligt och någorlunda likartat sätt? Och hur ska 44 svenska företag med statligt ägande lyckas göra det?

CHRISTER WESTERMARK
filosofie doktor och skriver om möjliga samband mellan hållbarhetsredovisning och hållbarhet.

Fördjupning_3_2020.indd 8 2020-09-22 21:10

Prövningstillstånd för storlek på sanktionsavgift vid marknadsmanipulation

Finansinspektionen är en flitig utfärdare av sanktionsutgifter för marknadsmanipulation. Trots det höga antalet sanktioner och anmälningar finns ännu inget vägledande avgörande från Högsta domstolen avseende sanktionsavgiftens storlek. 20 april i år meddelade Högsta domstolen prövningstillstånd i två mål avseende storlek på sanktionsavgift vid överträdelse av förbudet mot marknadsmanipulation. I juni meddelades ytterligare ett prövningstillstånd för samma fråga skriver Carl Svernlöv och Natasha Blomqvist.

Text: **Carl Svernlöv & Natasha Blomqvist**

Endast i år har drygt tio sanktionsföreläggandenfrån Finansinspektionen vunnit laga kraft och enligt Finansinspektionen uppgick antalet anmälningar om misstänkt marknadsmanipulation till 248 under 2019. Detta är dock en minskning från 2018 då det inkom 403 anmälningar. Nedgången tror Peter Hallström, finansinspektör på Finansinspektionen, bland annat beror på bankerna har tagit större ansvar gällande informationsgivning till sina kunder samt att bankernas system för att varna om transaktioner som kan innebära missbruk har blivit bättre.

Marknadsmissbruksförordningen (”MAR”) är direkt tillämplig i Sverige och är antagen för att skapa en verklig inre marknad för finansiella tjänster med öppenhet, effektivitet och marknadsintegritet. Artikel 12 och 15 MAR behandlar förbudet mot marknadsmanipulation. I princip i realtid ska marknaden informeras om tidpunkt, pris och volym gällande instrumenten på en handelsplats. När handel sker på ett sådant sätt att transaktioner kan ge falska eller vilseledande signaler om tillgång, efterfrågan eller pris på finansiella instrument, eller handel som låser priset på dessa instrument, är det fråga om marknadsmanipulation enligt MAR. Vid överträdelse av MAR tillämpas lag (2016:1306) med kompletterande bestämmelser till EU:s marknadsmissbruksförordning samt lag (2016:1307) om straff för marknadsmissbruk på värdepappersmarknaden. Förutom sanktionsavgift kan ingripanden i samband med marknadsmanipulation bestå i anmärkning, föreläggande om att upphöra med agerandet eller återföring av eventuell vinst på grund av agerandet. Fattas beslut om sanktionsavgift kan denna uppgå till motsvarande fem miljoner euro för fysiska personer. Utöver nämnda påföljder är högsta straffet för marknadsmanipulation fängelse i två år.

De prövningstillstånd som Högsta domstolen nu meddelat avser endast sanktionsavgifternas storlek. Finansinspektionen verkar för att de utfärdade sanktionerna ska fungera avskräckande och vara effektiva och proportionerliga. Utgångspunkten vid bestämmandet av sanktionsavgiftens storlek är överträdelsens allvar. Härvid beaktas i försvårande riktning bland annat huruvida transaktionen haft kurspåverkan, om det varit ett större antal transaktioner samt om personen tidigare varnats för sitt handelsmönster eller i övrigt insett transaktionens påverkan på aktiekursen. Vidare kan årsinkomst, familjesituation, underhållsskyldighet och förmögenhet i övrigt ses som förmildrande omständigheter. Det finns i dagsläget inget vägledande avgörande från Högsta domstolen avseende sanktionsavgiftens storlek, men i underrätterna har avgifterna legat på mellan 40 000 kronor och 140 000 kronor. Avgifter i denna storlek överstiger de bötesbelopp som kunde utdömas när ingripanden enbart skedde straffrättsligt. De höga sanktionerna i jämförelse med beloppet för sammanlagd dagsbot motiveras bland annat av att administrativa sanktioner är betydligt mindre ingripande än en straffrättslig dom.

DE SAMMANLAGT TRE avgöranden som meddelats prövningstillstånd av Högsta domstolen i år avser alla handel som skett via Avanza eller Nordnet Bank. I två av fallen ansåg hovrätten överträdelserna vara av normalgraden och sanktionsavgifter på 70 000 respektive 50 000 kronor utdömdes. I båda fallen var det fråga om ett litet antal transaktioner som varken skett i anslutning till marknadens öppning eller stängning. Den lägre avgiften motiverades av att personen i fråga inte tidigare varnats om liknande överträdelser, vilket var fallet i målet där den meddelade sanktionsavgiften var 70 000 kronor. I det tredje fallet uppgick sanktionsavgiften till 120 000 kronor.

Fördjupning_3_2020.indd 10 2020-09-22 21:10

”Det finns i dagsläget inget vägledande avgörande från Högsta domstolen avseende sanktionsavgiftens storlek ...”

Till skillnad från i de andra avgörandena förelåg försvårande omständigheter. Det rörde sig om ett stort antal enskilda transaktioner som varit, eller i vart fall kunnat förväntas vara, falska eller vilseledande. Några av transaktionerna hade dessutom skett i anslutning till marknadens öppning eller stängning.

HOVRÄTTEN ANSÅG INTE att det i något av fallen fanns tillräckliga skäl för att sätta ned sanktionsavgiften på grund av individernas personliga finansiella ställning. Personerna hade bland annat åberopat försörjningsskyldighet för barn, skuldsättning, arbetslöshet och risk att förlora arbete som förmildrande omständigheter.

De frågor som nu ska prövas är alltså sanktionsuppgifternas storlek och i vilken grad de i målen anförda förmildrande respektive försvårande omständigheterna kring själva agerandena samt personernas ekonomiska ställningar påverkar avgifterna. Det kan antas att Högsta domstolen kommer döma ut sanktionsavgifter i liknande storlek som underrätterna tidigare meddelat i liknande mål, det vill säga mellan 40 000 kronor och 140 000 kronor. Sanktionsavgifter långt över eller under torde gå emot Finansinspektionens uttalande om att sanktionerna ska fungera avskräckande och vara effektiva, men samtidigt vara proportionerliga.

CARL SVERNLÖV
advokat, adjungerad professor, Baker McKenzie.

NATASHA BLOMQVIST
trainee, Baker McKenzie.

Fördjupning_3_2020.indd 11 2020-09-22 21:10

Statligt stöd vid hyresrabatter

Ska hyresrabatter hanteras på samma sätt som en intäkt ur ett moms-perspektiv? I den här artikeln går Camilla Carlsson, Eva Törning och Johan Roempke igenom vad som gäller redovisningsmässigt för hyres-bidrag med anledning av coronakrisen.

Text: **Camilla Carlsson, Johan Roempke, Eva Törning**

Hyresrabatter regleras av förordningen (SFS 2020:237) om statligt stöd när vissa lokalhyresgäster fått rabatt på hyran. Om en överenskommelse träffas mellan hyresvärd och hyresgäst, där den senare är i en utsatt bransch, om en rabatt på hyran under perioden 1 april till och med 30 juni 2020 svarar staten gentemot hyresvärden för en del av den rabatten.

Som förutsättning för stöd gäller att:

1) ett avtal om hyra av lokal med hyran helt eller delvis bestämd till ett fast belopp i kronor senast 1 mars 2020 har tecknats med en hyresgäst som omfattas av stödet,

2) den hyresgäst som anges i detta avtal har hyrt lokalen under perioden 1 april – 30 juni 2020, och

3) senast 30 juni 2020 en överenskommelse har tecknats mellan samma parter om rabatt på hyran för lokalen under perioden 1 april – 30 juni 2020, där hyran understiger det fasta belopp som skulle ha betalats under samma period enligt ursprungligt hyresavtal och på i övrigt oförändrade villkor.

Stödet får lämnas till en hyresvärd med 50 procent av den rabatt på det fasta hyresbeloppet som hyresvärden och hyresgästen har kommit överens om för perioden 1 april – 30 juni 2020. Stödet får dock aldrig vara högre än 25 procent av den tidigare fasta hyran. Det sammanlagda stödet med avseende på en hyresgäst får inte överstiga ett belopp som motsvarar 800 000 euro. En ansökan om stöd ska ha kommit in till länsstyrelsen senast 31 augusti 2020. Utbetalning görs av Boverket.

Beräkning av utgående moms

Hyresvärden ska debitera utgående moms på det statliga stödet. Hur detta fungerar illustreras med ett enkelt och tydligt exempel från Skatteverket.

En fastighetsägare hyr ut en lokal med frivillig skattskyldighet till en frisör. Den ordinarie hyran är 8 000 kronor per månad exklusive moms och moms tillkommer med 25 procent. Fastighetsägaren har på grund av coronakrisen gett en tillfällig rabatt med hälften av hyran, det vill säga 4 000 kronor per månad exklusive moms. Fastighetsägaren har fått stöd från staten med 2 000 kronor per månad vilket motsvarar hälften av rabatten.

Underlaget för faktureringen kan ställas upp enligt följande:

	Belopp
Ursprunglig hyra exklusive moms	8 000
Hyresnedsättning exklusive moms	–4 000
Hyra efter nedsättning	4 000
Hyresstöd exklusive moms	2 000
Beskattningsunderlag moms	6 000
Moms 25 procent	1 500
Belopp enligt faktura till hyresgästen:	
Hyra efter nedsättning	4 000
Moms	1 500
Fakturabelopp	5 500

Redovisning av utgående moms

Momsen på det statliga stödet vid hyresnedsättning redovisas normalt i följande rutor:

- Stödbeloppet exklusive moms redovisas i ruta 08 (hyresinkomster vid frivillig skattskyldighet)
- Själva momsbeloppet redovisas i ruta 10 (utgående moms 25 procent)

Kontering av det statliga stödet

Oavsett om företaget tillämpar K3 eller K2 redovisas statliga stöd som en övrig rörelseintäkt i årsredovisningen. Det som är unikt ur ett redovisningsperspektiv är att stödet ska ligga till grund för uttaget av moms och ingår därför i den omsättning som anges i momsdeklarationen (vilket vi beskriver ovan). För att inte bygga upp en onödig administration och även minska risken för fel i momsdeklarationen har vi följande förslag till bokföringsåtgärder:

1. Företaget bestämmer sig för att tillämpa den lättnadsregel som BFN beslutade 17 juni 2020 och

Fördjupning_3_2020.indd 13 2020-09-22 21:10

redovisar rabatten på hyran i den månad som hyran avser. (Detta ska sedan framgå av årsredovisningen.)

2. Fakturan skickas enligt den modell som Skatteverket gett ut och konteras på sedvanligt sätt i den månad som hyran avser.
3. Det statliga stödet för aktuell månad bokas upp som en upplupen intäkt. Intäkten bokas på ett eget konto som är kopplat till såväl hyresintäkterna som momsredovisningen. Företaget kan exempelvis bokföra hyresintäkterna på konto 3010 och den upplupna intäkten för det statliga stödet på konto 3011.
4. När företaget erhåller stödet minskas den upplupna intäkten.
5. Senast per balansdagen bokas totalbeloppet för erhållet statligt stöd om från konto 3011 (enligt vårt exempel ovan) till konto 3980 Erhållna offentliga stöd m.m. eftersom statliga stöd ska ingå i posten Övriga rörelseintäkter i årsredovisningen enligt K3 och K2.

Sammanfattning

Genom att kontera det upplupna statliga stödet på ett eget intäktskonto som är kopplat både till övriga hyresintäkter och till momsredovisningen kan administrationen kring det här stödet minimeras och risken för fel i momsdeklarationen minskar. Företaget kan hela tiden följa de totala intäkterna och ha koll på att omsättningsbeloppet i momsdeklarationen stämmer med den utgående moms som redovisas för perioden, vilket även kan minska arbetsbelastningen för Skatteverket eftersom risken för att de skulle behöva fråga om diskrepansen mellan omsättning och utgående moms minskar.

CAMILLA CARLSSON
FAR.

JOHAN ROEMPKE
EY.

EVA TÖRNING
Grant Thornton.

Fördjupning_3_2020.indd 14 2020-09-22 21:10

Aktiebolagslagens och kodens regler om ersättning till ledande befattningshavare

Enligt aktiebolagslagen (2005:551, ABL) ska bolagsstämman besluta om arvode och annan ersättning för styrelseuppdrag till var och en av styrelsens ledamöter. Vidare ska bolagsstämman i börsbolag besluta om riktlinjer för lön och annan ersättning till bolagets ledande befattningshavare, det vill säga styrelseledamöter, verkställande direktör och vice verkställande direktör. Reglerna i lagen om ersättning till ledande befattningshavare ändrades 2019 för att uppfylla kraven i ändringsdirektivet avseende aktieägarrättighetsdirektivet. Därefter har reglerna om ersättning till ledande befattningshavare i Svensk kod för bolagsstyrning anpassats till de nya lagreglerna. I denna artikel behandlar advokat Carl Svernlöv aktiebolagslagens och Kodens regler om ersättning till ledande befattningshavare i mer detalj.[1]

Text: **Carl Svernlöv**

Ett av de övergripande syftena med ändringsdirektivet[2] avseende aktieägarrättighetsdirektivet var att säkerställa att aktieägarna i börsbolag kan påverka ramarna för ersättning till bolagets ledande befattningshavare.[3] Enligt förarbetena till lagändringen främjas bolagets långsiktiga intressen av att skapa en sund ersättningskultur i ett bolag. Enligt direktivet ska medlemsstaterna ställa krav på att bolagen ska fastställa riktlinjer för ersättning till sina ledande befattningshavare. Aktieägarna ska ha möjlighet att lämna synpunkter på riktlinjerna. De ska vara tydliga och begripliga och bidra till bolagets affärsstrategi, långsiktiga intressen och hållbarhet. Bolagen ska som utgångspunkt inte få betala ersättning till sina ledande befattningshavare på ett sätt som avviker från riktlinjerna.[4]

Aktiebolagslagens regler om riktlinjer

Aktuella regler för svenskt vidkommande återfinns i 7 kap. 61–62 §§ samt 8 kap. 51–54 §§ ABL. Enligt 8 kap. 51 § ABL ska styrelsen i ett börsbolag således upprätta ett förslag till årsstämman om riktlinjer för lön och annan ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktör och vice verkställande direktör. Detta innbär således att riktlinjerna inte längre måste omfatta andra personer i bolagets ledning, det vill säga personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av bolaget, såsom ekonomidirektör, finansdirektör och personalchef.[5] Bestämmelsen kompletteras dock av regel 9.9 (se nedan) som föreskriver att ersättningsriktlinjerna även ska omfatta övriga ledande befattningshavare. Med ersättning jämställs överlåtelse av värdepapper och upplåtelse av rätt att i framtiden förvärva värdepapper från bolaget. Från bestämmelsen är undantagna dels emissioner och överlåtelser som omfattas av 16 kap. ABL, dels ersättning som beslutas av stämman, det vill säga styrelsearvode enligt 8 kap. 23 a § första stycket ABL.

Genom riktlinjerna drar aktieägarna vid årsstämman upp de ramar inom vilka styrelsen har att hålla sig, vid utbetalning av ersättning till de ledande befattningshavarna.[6] Riktlinjerna ska avse tiden från den stämma där beslut tagits om dem. Styrelsen ska upprätta ett förslag till nya riktlinjer för ersättning när det uppkommer behov av väsentliga ändringar av riktlinjerna, dock minst vart fjärde år. Om stämman inte beslutar om riktlinjer med anledning av ett förslag till sådana, ska styrelsen senast inför nästa årsstämma lämna ett nytt förslag. I ett sådant fall ska ersättning utbetalas i enlighet med de riktlinjer som gäller sedan tidigare eller, om sådana inte finns, i enlighet med bolagets praxis. Det finns inget som hindrar att styrelsen beslutar att lägga fram ett nytt förslag tidigare än så vid en extra bolagsstämma.[7]

Riktlinjernas innehåll

I riktlinjerna ska det enligt 8 kap. 52 § ABL förklaras hur de bidrar till bolagets affärsstrategi, långsiktiga intressen och hållbarhet. För att riktlinjerna ska fylla sitt syfte och göra det möjligt för aktieägarna att ta ställning till dem är det nödvändigt att de ger en fullständig bild av de olika ersättningar som bolaget kan komma att betala ut.[8] Riktlinjerna ska enligt samma paragraf innehålla:

1. en beskrivning av de olika former av ersättning som kan betalas ut, med angivande av varje ersättningsforms relativa andel av den totala ersättningen,
2. uppgifter om hur lång tid ett avtal om ersättning gäller och om uppsägningstid, huvuddragen för villkoren för tilläggspension eller förtidspension samt villkoren för uppsägning och ersättning med anledning av en uppsägning,
3. uppgifter om de kriterier för utdelning av rörlig ersättning som ska tillämpas, den metod som ska användas för att fastställa om kriterierna har uppfyllts och hur kriterierna bidrar till målen i första stycket samt uppgifter om eventuella uppskovsperioder och om bolagets möjlighet att enligt avtal återkräva rörlig ersättning,
4. i fråga om aktiebaserad ersättning, uppgifter om förvärvandeperioder, och i förekommande fall uppgifter om skyldigheten att behålla aktier under viss tid efter förvärv samt en förklaring av hur den aktiebaserade ersättningen bidrar till målen i första stycket,

Fördjupning_3_2020.indd 16 2020-09-22 21:10

5. en förklaring till hur lönen och anställningsvillkoren för bolagets anställda har beaktats när riktlinjerna fastställdes,
6. en beskrivning av den beslutsprocess som tillämpas för att fastställa, se över och genomföra riktlinjerna samt vilka åtgärder som vidtas för att undvika eller hantera intressekonflikter, och
7. om en översyn av riktlinjerna har gjorts, en beskrivning av alla betydande förändringar och en förklaring av hur aktieägarnas synpunkter har beaktats.

Den koppling till lön och anställningsvillkor för bolagets övriga anställda som måste göras enligt punkten fem ovan säkerställer enligt förarbetena att det i riktlinjerna finns en helhetssyn beträffande bolagets ersättningsnivåer.[9]

I kravet som framgår av sjätte punkten om att det i riktlinjerna ska finnas en beskrivning av processen för hur riktlinjerna ska fastställas, ses över och genomföras ingår även att beskriva hur eventuella intressekonflikter hanteras. Om det till exempel har inrättats ett ersättningsutskott för handläggningen av dessa frågor ska det anges vilken roll utskottet har. Avsikten är att aktieägarna ska kunna få en heltäckande bild av hur arbetet med riktlinjerna går till och hur riktlinjerna tillämpas. På så sätt kan aktieägarna bilda sig en uppfattning av om bolagets långsiktiga mål tillgodoses.[10]

Av sjunde punkten framgår att om bolaget har gjort en översyn av riktlinjerna ska bolaget lämna en redovisning av och förklaring till alla betydande förändringar som gjorts. Syftet är att aktieägarna genom informationen ska kunna få en bild av vad de föreslagna förändringarna förväntas medföra i jämförelse med de gällande riktlinjerna. Vad som utgör en betydande förändring får avgöras från fall till fall, men justeringar av mer redaktionell karaktär och som inte har någon påverkan på ersättningen behöver inte redovisas. [11]

Ändring minst vart fjärde år

Enligt 8 kap. 51 § ABL ska styrelsen vidare upprätta ett förslag till nya riktlinjer när det uppkommer behov av väsentliga ändringar av riktlinjerna, dock minst vart fjärde år. Om det har gjorts någon förändring med anledning av en tidigare stämmobehandling av riktlinjer eller rapport om ersättningar ska det anges. Det kan till exempel vara fallet om stämman har röstat emot ett förslag till riktlinjer eller inte godkänt en tidigare rapport om ersättningar. Styrelsen är då skyldig att förklara hur detta har beaktats vid utformandet av riktlinjerna. Denna skyldighet föreligger inte enbart när ett förslag inte har antagits av stämman, utan det kan även finnas skäl för styrelsen att bemöta kritiska synpunkter som har framförts i samband med stämmobehandlingen. Det finns dock enligt förarbetena ingen skyldighet att i riktlinjerna redovisa samtliga synpunkter som framförts. Avsikten är att det ska vara möjligt att avstå från att redovisa helt marginella synpunkter från enstaka aktieägare med små innehav. [12]

Möjligheten att frångå riktlinjerna

I riktlinjerna får det enligt 8 kap. 53 § ABL bestämmas att styrelsen tillfälligt får frångå dem, om det anges vilka delar som är möjliga att frångå och om ordningen för styrelsens hantering anges. Därigenom har bolagsstämman möjlighet att skapa en ram inom vilken styrelsen har att hålla sig om styrelsen vill använda sig av möjligheten att frångå riktlinjerna. Stämman kan till exempel ange ett tak för hur stora avvikelser från riktlinjerna som styrelsen får göra och i vilka situationer som det är tillåtet att göra avsteg. Hur detaljerad denna reglering bör vara får avgöras av stämman.[13] Styrelsen får endast tillåtas att frångå riktlinjerna i enskilda fall där det finns särskilda skäl för det och ett avsteg är nödvändigt för att tillgodose bolagets långsiktiga intressen och hållbarhet, eller för att säkerställa bolagets ekonomiska bärkraft. Av lagtexten framgår att bestämmelserna om avvikelse ska tillämpas restriktivt. I förarbetena anges att skäl för avsteg till exempel kan finnas om den verkställande direktören ska bytas ut och styrelsen anser det nödvändigt att erbjuda den tilltänkta efterträdaren en ersättning som i något avseende inte är förenlig med riktlinjerna. Styrelsen kan på motsvarande sätt anse att villkoren för en verkställande direktör som är på väg att rekryteras av ett annat bolag bör förbättras, utöver vad riktlinjerna egentligen tillåter. Det måste dock alltid bedömas som nödvändigt. Det får därmed inte anses godtagbart att styrelsen avviker från riktlinjerna endast för

Fördjupning_3_2020.indd 17 2020-09-22 21:10

att den anser att de riktlinjer som stämman har beslutat om har allmänna brister.[14] I så fall kan styrelsen kalla till en extra bolagsstämma för att där lägga fram ett förslag till ändrade riktlinjer. Omständigheter som har varit kända eller kunnat förutses när riktlinjerna beslutades kan normalt inte heller accepteras som skäl för en avvikelse.[15]

Vad händer då om ett avtal träffas med en styrelseledamot, verkställande direktör eller vice verkställande direktör med avvikelse från riktlinjerna utan att avvikelsen faller under ett av stämman beslutat undantag enligt 8 kap. 53 § ABL? Enligt huvudregeln gäller visserligen inte en rättshandling mot bolaget om bl.a. styrelsen eller verkställande direktören har överskridit sin befogenhet och bolaget visar att motparten insåg eller borde insett befogenhetsöverskridandet. Detta gäller dock inte när styrelsen eller den verkställande direktören har överträtt en föreskrift om föremålet för bolagets verksamhet eller andra föreskrifter som har meddelats i bolagsordningen eller av ett annat bolagsorgan, se 8 kap. 42 § andra stycket ABL. Bolaget kan således inte på bolagsrättslig grund göra gällande att ett avtal om ersättning är ogiltigt därför att styrelsen eller den verkställande direktören har brutit mot riktlinjerna beträffande ersättning. Däremot kan en styrelseledamot eller en verkställande direktör, som har deltagit i ett beslut som innebär en överträdelse av riktlinjerna, bli skadeståndsskyldig enligt 29 kap. 1 § ABL.[16]

Årlig rapport

Enligt 8 kap. 53 a § ABL ska styrelsen i ett börsbolag för varje räkenskapsår upprätta en rapport över utbetald och innestående ersättning som omfattas av riktlinjerna. En förutsättning för att det ska finnas en skyldighet att redovisa ersättningen i rapporten är alltså att den omfattas av riktlinjerna, dvs. riktlinjerna enligt 8 kap. 51 § ABL. Eftersom varken styrelsearvode eller sådana emissioner och överlåtelser som omfattas av 16 kap. ABL behöver ingå i riktlinjerna, behöver dessa ersättningar inte heller redovisas i rapporten. Om en styrelseledamot däremot är anställd i bolaget eller anlitas som konsult, och därmed får annan ersättning än styrelsearvode, ska ersättningen dock omfattas av både riktlinjerna och rapporten. Givetvis ska en ersättning ingå i rapporten även om befattningshavaren rekryterats eller avgått under löpande räkenskapsår. Inget hindrar att även ersättning till andra befattningshavare i bolagets ledning redovisas. Det huvudsakliga syftet med rapporten är att ge aktieägarna möjlighet att bilda sig en uppfattning om hur riktlinjerna har tillämpats. Hur detaljerad information som ska lämnas i rapporten får avgöras från fall till fall. Styrelsen måste dock på ett tydligt och lättbegripligt sätt redovisa ersättningarna och hur de förhåller sig till bolagets riktlinjer.[17]

Rapportens innehåll

Rapporten ska enligt 8 kap. 53 a § ABL ha följande innehåll. Dispositionen av informationen behöver dock inte överensstämma med den ordning som anges i paragrafen.[18]

1. den totala ersättningen till varje enskild befattningshavare uppdelad per ersättningsform, med uppgift om den relativa andelen fast och rörlig ersättning, hur kriterierna för utdelning av rörlig ersättning har tillämpats och hur den totala ersättningen förhåller sig till bolagets riktlinjer,
2. den årliga förändringen av ersättningen till varje enskild befattningshavare, av bolagets resultat och av den genomsnittliga ersättningen i måttenheten heltidsekvivalenter för bolagets andra anställda under åtminstone de fem senaste räkenskapsåren,
3. ersättning till varje enskild befattningshavare från ett annat företag inom samma koncern, antalet aktier och aktieoptioner som har tilldelats eller erbjudits varje enskild befattningshavare och de huvudsakliga villkoren för att utnyttja optionerna, inklusive lösenpris och lösendatum, samt eventuella ändringar av villkoren,
4. om en möjlighet att enligt avtal kräva tillbaka rörlig ersättning har använts,[19]
5. eventuella avvikelser som har gjorts från den beslutsprocess som enligt riktlinjerna ska tillämpas för att fastställa ersättningen,
6. avsteg som har gjorts från riktlinjerna av särskilda skäl, med uppgift om vilka dessa skäl har varit och vilka delar av riktlinjerna som det har gjorts avsteg från, och
7. hur synpunkter som har framförts i samband med en stämmobehandling av en tidigare rapport om ersättningar har beaktats.

Hur detaljerad redovisning som behöver göras på respektive punkt får bedömas från fall till fall. Av betydelse vid bedömningen är att avsikten med rapporten är att ge aktieägarna en översikt av ersättningarna till de ledande befattningshavarna och hur dessa ersättningar förhåller sig till riktlinjerna.[20]

Det noteras i 8 kap. 53 b § ABL att bolaget är personuppgiftsansvarigt för den behandling av personuppgifter som rapporteringen om ersättningen innebär. Bolaget ska se till att rapporten om ersättningar inte innehåller känsliga personuppgifter i den mening som avses i artikel 9.1 i GDPR. Hänvisningen till GDPR avser förordningen i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen, en så kallad dynamisk hänvisning. Känsliga personuppgifter kan till exempel vara sådana som avslöjar etniskt ursprung eller politiska åsikter. Av paragrafen framgår också att bolaget ska se till att rapporten inte innehåller personuppgifter om enskildas familjesituation. Om någon har tillerkänts ersättning på grund av sin familjesituation får

Fördjupning_3_2020.indd 18 2020-09-22 21:10

”Kommande vår blir det alltså en hel del nytt för börsbolagen och deras revisorer att hålla reda på.”

bolaget ange beloppet, men inte de närmare skälen för ersättningen.[21]

De senaste beslutade riktlinjerna liksom, i förekommande fall, styrelsens förslag till nya riktlinjer ska enligt 6 kap. 1 a § ÅRL återfinnas i börsbolagets förvaltningsberättelse.[22] Liknande regler fanns tidigare i 2004 års Kod.[23]

Kodens regler om ersättning till ledande befattningshavare

I nu gällande Kod från 1 januari 2020,[24] återfinns bestämmelser om ersättningar till styrelseledamöter och bolagsledningen i del III, kap. 9. I ett inledande textavsnitt anges att bolaget ska ha formaliserade och bekantgjorda processer för beslut om ersättningar till styrelseledamöter och bolagsledningen. Ersättningar och andra anställnings- eller uppdragsvillkor för styrelseledamöter och bolagsledningen ska utformas i syfte att säkerställa bolagets tillgång till befattningshavare med den kompetens bolaget behöver till för bolaget anpassade kostnader och så att de får för verksamheten avsedda effekter.[25]

Liten bakgrund

Kodens regler om ersättning till styrelseledamöter och bolagsledningen ska ses mot bakgrunden av den rekommendation om ersättningar till ledande befattningshavare i börsnoterade bolag som EU-kommissionen utfärdade den 29 april 2009, och som kompletterar tidigare utfärdade rekommendationer på området från 2004 och 2005.[26] Huvudsyftena med rekommendationerna är enligt Kommissionen att säkerställa insyn när det gäller ersättningspraxis, att ge aktieägarna kontroll över ersättningspolicyn och de individuella ersättningarna genom offentliggörande, införande av en beslutande eller rådgivande omröstning om ersättningsförklaringen och genom aktieägarnas godkännande av aktiebaserade ersättningssystem, att säkerställa en effektiv och oberoende företagsextern tillsyn samt att ersättningskommittén ska ha åtminstone en rådgivande funktion i fråga om ersättningspraxis.[27] Från Kollegiets sida bedömdes problem med ersättningssystemen i svenska börsnoterade bolag inte i någon nämnvärd grad ha bidragit till den finansiella krisen 2007–2008, och något behov av ytterligare reglering av ersättningar i Koden ansågs av det skälet inte föreligga. Samtidigt kunde konstateras att alternativet till att implementera EU-kommissionens riktlinjer inom ramen för självregleringen sannolikt vore lagstiftning, vilket enligt Kollegiets bedömning vore ett sämre alternativ för bolagen. Vidare, även om vissa riktlinjer kunde anses i överkant långtgående och detaljerade, och i några fall även dåligt anpassade till svenska förhållanden, fann Kollegiet att de på ett övergripande plan stämde väl överens med gällande normer och värderingar i det svenska näringslivet och till stor del redan tillämpades av välskötta svenska börsbolag. Mot denna bakgrund arbetades EU-rekommendationen in i Koden på ett sätt som enligt Kollegiet kunde anses motiverat utifrån corporate governance-synpunkt och som kunde anses stå i överensstämmelse med svenska förhållanden inom området. En avstämning med Justitiedepartementet gav vid handen att man från regeringens sida skulle se positivt på en lösning genom självreglering och att man i så fall kunde avstå från lagreglering av de aktuella frågorna.[28]

Koden har ett bredare anslag

Enligt regel 9.9 ska riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare även omfatta lön och annan ersättning till andra personer i bolagsledningen. I en förklarande fotnot anges att enligt 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551) ska styrelsen upprätta ett förslag till årsstämman om riktlinjer för lön och annan ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktör och vice verkställande direktör.[29] Genom regeln

Fördjupning_3_2020.indd 19 2020-09-22 21:10

kompletteras 8 kap. 51–54 §§ ABL på så vis att ersättningsriktlinjerna även ska omfatta övriga ledande befattningshavare, det vill säga inte bara VD och vice VD (och eventuell ersättning till styrelseledamöter vid sidan av styrelsearvodet), motsvarande det läge som gällde enligt aktiebolagslagen före de ändringar som föranletts av ändringsdirektivet. Därmed omfattas även fortsättningsvis enligt Koden personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av bolaget, som till exempel ekonomidirektör, finansdirektör och personalchef.[30] Detta innebär dock inte att den ersättningsrapport som krävs enligt aktiebolagslagen behöver omfatta övriga bolagsledningen – däremot uppställs vissa krav på information i ersättningsrapporten avseende den övriga bolagsledningen i i regel 10.5 och 10.6.

Ersättningsrapportens innehåll enligt Koden

Enligt regel 10.5 ska ersättningsrapporten innehålla en hänvisning till var i årsredovisningen de uppgifter som krävs enligt 5 kap. 40–44 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) finns.[31] Regeln utgör en komplettering av innehållskraven för den ersättningsrapport som krävs enligt aktiebolagslagen (se ovan) och syftar till att ersättningsrapporten ska göra det lätt för den intresserade att ta del av bolagets information om ersättningar. Därför har ett krav införts på att rapporten ska innehålla en hänvisning till den så kallade ersättningsnoten i årsredovisningen. Regeln ska tillämpas första gången i samband med den årsstämma som hålls närmast efter 31 december 2020. De bestämmelser i ÅRL som regeln hänvisar till föreskriver i huvudsak följande.

Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt. I ett publikt aktiebolag ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Det ovanstående innebär att även om regel 9.9 föreskriver att riktlinjerna för ersättning till ledande befattningshavare ska omfatta lön och annan ersättning till andra personer i bolagsledningen, omfattas dessa varken av kravet på redovisning i ersättningsrapporten eller på individuell redovisning i årsredovisningen.

Enligt 5 kap. 41 § ÅRL ska vidare större företag lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner och liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare. I ett publikt aktiebolag ska dessa upplysningar omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören.

Upplysningar om ersättningar och pensionsförmåner behöver inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lag om styrelserepresentation för de privatanställda, se 5 kap. 40 och 41 §§ ÅRL. Dock omfattar bestämmelserna i 5 kap. 40 och 41 §§ ÅRL även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör, se 5 kap. 42 § ÅRL. Vid tillämpningen av 40–42 §§ ska styrelsesuppleanter jämställas med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämställas med verkställande direktör. Detta följer redan av 8 kap. 3 § andra stycket respektive 8 kap. 28 § andra stycket ABL men stadgas särskilt i 5 kap. 43 § ÅRL.

Redogörelse för aktie- och aktiekursrelaterade incitamentsprogram

Enligt Kodens regel 10.6 ska vidare i ersättningsrapporten lämnas en översiktlig redogörelse för vart och ett av samtliga utestående och under året avslutade aktie- och aktiekursrelaterade incitamentsprogram.[32] Denna regel bygger i huvudsak på näst sista stycket i tidigare gällande regel 10.3. Dock ska även under året avslutade program ingå i redovisningen.[33] Regeln ska tillämpas första gången i samband med den årsstämma som hålls närmast efter 31 december 2020.

Kommande vår blir det alltså en hel del nytt för börsbolagen och deras revisorer att hålla reda på.

CARL SVERNLÖV
advokat, adjungerad professor, Baker McKenzie.

Fördjupning_3_2020.indd 20 2020-09-22 21:10

Fotnoter

1) Framställningen bygger i stora delar på Svernlöv, Svensk kod för bolagsstyrning. En kommentar, 5. rev. uppl., som dock endast är tillgänglig elektroniskt, se https://juno.nj.se/b/documents/2969086?dq=svernl%C3%B6v%2C%20svensk%20kod%20f%C3%B6r%20bolagsstyrning&q=svernl%C3%B6v%2C%20svensk%20kod%20f%C3%B6r%20bolagsstyrning&t=TABS_BOOK_INFO#ISBN9789139019633.

2) Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/828 av den 17 maj 2017 om ändring av direktiv 2007/36/EG vad gäller uppmuntrande av aktieägares långsiktiga engagemang (nedan kallat ändringsdirektivet).

3) Preambel 29 till ändringsdirektivet.

4) Art. 9a ändringsdirektivet.

5) Prop. 2018/19:56 s. 123; jfr prop. 2005/06:186 s. 50.

6) Prop. 2018/19:56 s. 69.

7) Prop. 2018/19:56 s. 124.

8) Prop. 2018/19:56 s. 125.

9) Prop. 2018/19:56 s. 126.

10) Prop. 2018/19:56 s. 126.

11) Prop. 2018/19:56 s. 126.

12) Prop. 2018/19:56 s. 126.

13) Prop. 2018/19:56 s. 125.

14) Jfr prop. 2005/06:186 s. 68 och 69.

15) Prop. 2018/19:56 s. 127.

16) Se Ds 2018:15 s. 325.

17) Prop. 2018/19:56 s. 127.

18) Prop. 2018/19:56 s. 127.

19) Rösträttsrådgivare brukar kräva att en sådan bestämmelse ska tas in i riktlinjerna. Se t.ex. Harvard Law School Forum on Corporate Governance, ISS and Glass Lewis Policy Updates for the 2019 Proxy Season, https://corpgov.law.harvard.edu/2018/12/18/iss-and-glass-lewis-policy-updates-for-the-2019-proxy-season/. Före 2015 innehöll Koden en motsvarande regel (9.6) om förbehåll vid utformningen av rörliga ersättningar. Den utmönstrades dock ur Koden vid 2015 års revidering med hänvisning till att regeln var oförbindande till sin karaktär och ansågs redan vid dess införande vara överflödig i en svensk rättslig miljö. När det gäller återkravsmöjligheter innebär ett förbehåll om detta enligt Kollegiet ingen egentlig förändring av de möjligheter till återkrav som redan följer av svensk rätt. Reviderad Svensk kod för bolagsstyrning 2015 med kommentarer 2015-10-01 s. 29. Vad gäller återbetalningskravet kan anmärkas att det följer av reglerna om condictio indebiti att en utbetalning som gjorts på felaktiga grunder i vissa fall kan återkrävas och att i den mån dessa regler inte ger bolaget rätt att kräva återbetalning torde möjligheterna att avtalsvägen ”tillförsäkra” sig en återkravsrätt vara begränsade.

20) Prop. 2018/19:56 s. 127.

21) Prop. 2018/19:56 s. 130.

22) Se prop. 2005/06:186, bet. 2005/06:LU31.

23) Se regler 2.2.6, 4.2.2 och 5.1.4 8 p. i 2004 års Kod. Genom en tillämpningsanvisning utfärdad av Kollegiet i december 2006 upphörde dessa regler att tillämpas med avseende på bolag som tillämpar Koden men som omfattas av ABL och ÅRL. Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Anvisning Nr 3-2006. Ändrad tillämpning av vissa regler i koden till följd av ny lagstiftning, 18 december 2006.

24) http://www.bolagsstyrning.se/UserFiles/Koden/2020/Svensk_kod_for_bolagsstyrning_gallande_fran_1_januari_2020_00000002.pdf.

25) Ingressen är förändrad i förhållande till 2016 års Kod som ett led i anpassningen till de nya reglerna om ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktör och vice verkställande direktör, som i sin tur följer av ändringsdirektivet. Fotnoterna i ingressen med definition av ”ledande befattningshavare” och ”ersättning” har tagits bort. ”Ersättning ”definieras i 8 kap. 51 § ABL och istället för ”ledande befattningshavare”, preciseras nu lagreglernas tillämpningsområde till den mer begränsade personkrets som ändringsdirektivet tillåter, dvs. styrelseledamöter, den verkställande direktören och vice verkställande direktören. Se prop. 2018/19:56 s. 70.

26) Kommissionens rekommendation om att komplettera rekommendationerna 2004/913/EG och 2005/162/EG när det gäller ordningen för ersättningar till ledande befattningshavare i börsnoterade bolag (2009/3177 EG). Av intresse i sammanhanget är även Kommissionens samma dag utgivna rekommendation 2009/3159/EG om ersättningspolicy i finanssektorn som implementerats i Sverige genom anvisningar utfärdade av Finansinspektionen, se Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFS 2009:6) om ersättningspolicy i kreditinstitut, värdepappersbolag och fondbolag.

27) 2009/3177 EG preambel (1). Rekommendationen från 2009 skulle enligt Kommissionens anvisningar vara genomförd i medlemsstaterna senast den 31 december 2009, varefter man avsåg att följa upp hur detta skett för att på grundval därav överväga om ytterligare åtgärder vore påkallade. Rekommendationen kunde uttryckligen genomföras antingen i form av lagstiftning eller annan tvingande reglering eller genom självreglering med tillämpning av principen följ eller förklara. Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Årsrapport 2010 s. 4.

28) 2009/3177 EG preambel (1).

29) Regeln är ny i 2020 års Kod.

30) Jfr prop. 2005/06:186 s. 50.

31) Regeln är ny i 2020 års Kod.

32) Regeln är ny i 2020 års Kod men innehållet är flyttat från regel 10.3 i dess tidigare lydelse, kompletterad med att även program som avslutats under året ska ingå i redovisningen.

33) Jfr AMNs uttalande 2010:40.

Fördjupning_3_2020.indd 21 2020-09-22 21:10

Ordet ”uppströms” missvisande i förhållande till EU-rätten

I ett par tidigare artiklar i Balans fördjupning har Björn Forssén tagit upp luckor och brister i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och tullagen (2016:253) som berör mervärdesskatten (momsen). I denna artikel fortsätter artikelförfattaren med att ta upp brister beträffande ML, men denna gång rör det sig om en sådan omständighet i förarbetena till ML. Det rör sig om en skillnad i regeringens proposition jämfört med i den EU-rättsakt som ska implementeras i ML beträffande ordet ”uppströms” i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas via ledning från tredje land (plats utanför EU), närmare bestämt 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML. Han beskriver i denna artikel hur ett sådant ord om teknik vållar problem för lagstiftaren, och kan leda rättstillämparna fel vid tolkning av den regeln, eftersom svenska myndigheter och domstolar traditionellt tillmäter de nationella förarbetena en stark ställning som rättskälla och därmed kan förbise att en proposition avseende en regel i ML kan vara missvisande i förhållande till närmast motsvarande bestämmelse i en EU-rättsakt, vilken bör ges det högre tolkningsvärdet, såsom i förevarande fall artikel 143.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU.

Text: Björn Forssén

I artikeln *Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet* (publicerad i Balans fördjupning nr 1/2019) behandlade jag tre exempel på luckor eller brister i mervärdesskattelagen, ML, beträffande fastighetsområdet. I denna artikel tar jag upp ett exempel på att en sådan brist kan bestå i att förarbetena till en regel i ML är missvisande jämfört med närmast motsvarande bestämmelse i den EU-rättsakt vars regler ska implementeras i ML. Jag har valt en tämligen anonym regel i ML på anläggningsområdet, vilket kan anses höra under fastighetsområdet i en bredare bemärkelse. Den bestämmelse som jag behandlar i nämnda hänseende i denna artikel är regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas via ledning från tredje land (plats utanför EU), 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML, där ordet *uppströms* förekommer och ges olika innebörd beroende på om det tolkas utifrån regeringens proposition 2010/11:28 Vissa tekniska mervärdesskattefrågor, som föregick att det ordet infördes i regeln, eller utifrån närmast motsvarande bestämmelse i artikel 143.1 i EU:s mervärdesskattedirektiv. Tolkningen av ordet *uppströms* är inte i första hand ett regeltekniskt problem, utan problematiken som tas upp här gäller hur ett ord om teknik i ML kan ges olika beskrivningar i olika rättskällor, såsom i de nationella förarbetena till regeln i fråga jämfört med i aktuell rättskälla från EU.[1] För övrigt kan denna artikel även anses koppla till min artikel *Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämningar av vem som är beskattningsbar person* (publicerad i Balans fördjupning nr 3/2018), eftersom den artikeln också berörde import.

Problembeskrivning och bedömning

Frågan som behandlas i denna artikel gäller ett semantiskt tolkningsproblem. Det rör sig, som nämnts, om ordet *uppströms* i regeln om undantag från skatteplikt avseende import av gas från tredje land (plats utanför EU), 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML.

Genom SFS 2004:1155 implementerades 1 januari 2005 i 3 kap. 30 § ML artikel 1.3 i rådets direktiv 2003/92/EG, där det angavs att det, angående undantag från skatteplikt för införsel, i art. 14.1 i sjätte direktivet skulle läggas till följande led:

> ”k) Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.”

Bestämmelsen återfinns idag i artikel 143.1 i mervärdesskattedirektivet, som stipulerar vissa undantag från skatteplikt för import, nämligen i led l, och har, genom rådets direktiv 2009/162/EU, ändrats så att den lyder:

> ”Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms, av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla.”

Genom SFS 2010:1892 implementerades 1 januari 2011 mervärdesskattedirektivets artikel 143.1 l i 3 kap. 30 § femte stycket ML, som lyder:

> ”Från skatteplikt undantas även import av
> 1. gas som
> a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
> b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,
> 2. el, eller
> 3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.”

Av intresse i denna artikel är att lagstiftaren på sidan 63 i författningskommentaren i prop. 2010/11:28

Fördjupning_3_2020.indd 23 2020-09-22 21:10

anger att med ordet *uppströms* i punkt 1 b) i lagrummet i fråga ”ska i detta sammanhang förstås att ett rörledningssystem används i samband med produktionsverksamhet, det vill säga gasutvinning”, och lagstiftaren anger att termen uppströms är ”hämtad från olje- och gasindustrins språkbruk”. Lagstiftaren nämner i och för sig på sidan 26 i den allmänna motiveringen i propositionen, att utvidgningen av skattebefrielsen i fråga vid import av gas sker av neutralitetsskäl, men lagstiftaren förbigår att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt. Av punkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU följer nämligen enligt min mening att skattebefrielsen i fråga motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – det vill säga införs från tredje land – genom rörledningar. Rådet anger också däri att gas som importeras med hjälp av fartyg har samma egenskaper som den gas som importeras genom rörledningar och som är, efter återförgasning, avsedd att transporteras genom rörledningar. De skäl för regeln i fråga som anges i ingressen till EU-direktivet 2009/162/EU är således den verkliga kontext i vilken ordet uppströms i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML ska sättas.

– Om fortsatt enbart det undantag från skatteplikt som stipuleras för import av gas genom rörledningar enligt punkt 1 a) i lagrummet skulle ha gällt, skulle bristande neutralitet ha förelegat gentemot import av gas med hjälp av fartyg fram till återförgasningen. I beskattningsunderlaget för moms vid import av vara ska nämligen även ingå sådana bikostnader som bl.a. transportkostnader som uppkommer fram till första bestämmelseorten här i landet (jämför 7 kap. 8 § andra stycket första meningen ML). Genom punkt 1 b) i 3 kap. 30 § femte stycket uppkommer inte mervärdesbeskattning av den del av transporten av gas med hjälp av fartyg som sker inom landet vid import från tredje land. Neutralitet föreligger således i förhållande till import av gas från tredje land som transporteras hela vägen i rörledningar.

I propositionen till SFS 2004:1155, regeringens proposition 2004/05:15 Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m., noterades på sidan 30 att det dåförtiden saknades distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land, och att importen av gas skedde via båt eller bil. Införsel av gas via rörledning har av tradition skett från Danmark, men numera finns gasledning i Östersjön från Ryssland till Tyskland och det vore idag tekniskt möjligt med import av gas via rörledning från tredje landet Ryssland. En annan sak är det i förevarande sammanhang att gas som kommer via rörledning till Sverige har sitt ursprung i Ryssland, även om den kommer på så sätt via EU-länderna Tyskland och Danmark.

Samhället blir alltmer komplext och teknikutvecklingen sker i ett högt tempo. I det perspektivet är det bra att det finns regler i ML som ska garantera neutralitet vid beskattningen, såsom i förevarande fall med import av gas via rörledning respektive med hjälp av fartyg för överföring till rörledning. Emellertid kräver det också att lagstiftaren är medveten och kunnig om den verkliga kontext i vilken orden som ska skapa skattereglerna sätts. En sådan förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena, genom att hänvisa ordet uppströms till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext (som för övrigt framgår i ingressen till det aktuella direktivet), riskerar att leda till ett i förhållande till syftet med reglerna missvisande tolkningsresultat av regeltexten i fråga.

I min doktorsavhandling från 2013, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*[2], nämner jag på sidan 38, att lojaliteten till förarbeten är så tungt förankrad i svensk rättskällelära att det är en nationell tolkningsprincip att de är en sådan rättskälla som bör beaktas, om inte starka motskäl – främst lagregelns ordalydelse – talar för en annan tolkning, och att det är svenska domstolar som kan avgöra om svenska nationella

Fördjupning_3_2020.indd 24 2020-09-22 21:10

”Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga, när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras.”

tolkningsprinciper medger en EU-konform tolkning av ML. EU-domstolen anser att det är möjligt att göra en EU-konform tolkning av svensk lagtext i strid med förarbetena, men anser också att det inte innebär en skyldighet för medlemsländerna att tolka den nationella lagen i strid med dess ordalydelse (*contra legem*).[3] Att svenska myndigheter och domstolar traditionellt tillmäter förarbetena ett högt tolkningsvärde kan således medföra att de förbiser att en proposition avseende en regel i ML kan vara missvisande i förhållande till närmast motsvarande bestämmelse i en EU-rättsakt. Därför bör kommentarer som lagstiftaren gör i förarbetena vara tydliga, när det gäller beskrivningen av motiven för regeln som ska implementeras.

– I ingressen till ett direktiv från EU anges skälen – motiven – för reglerna i direktivet, och rättstillämparna ska enligt min mening inte ges en bristfällig vägledning för lagtolkning i förarbetena. I exemplet med vad som menas med *uppströms* får den som därvidlag använder propositionen och författningskommentaren däri som rättskälla en bristfällig information om motiven för direktivbestämmelsen som infördes i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML. En rättstillämpare måste för lagtolkningen gå vidare till EU-direktivet i fråga och de skäl som framgår av dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan rättstillämparen göra en relevant tolkning av det lagrum i vilket direktivbestämmelsen ska vara implementerad, det vill säga som här av 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML.

Konklusioner

Den förenkling som lagstiftaren gjorde i förarbetena till 3 kap. 30 § femte stycket 1 b), som infördes 2011 i ML (genom SFS 2010:1892), genom att på sidan 63 i prop. 2010/11:28 hänvisa angående ordet *uppströms* till branschspråkbruk och inte beröra vad ordet innebär i en verklig kontext, riskerar att leda till tolkningsresultat som – i förhållande till syftet med regeln i motsvarande EU-direktiv – innebär att regeltexten i fråga i ML är missvisande, enligt min uppfattning. Risken för att den bristen i förarbetena till regeln i fråga skulle uppkomma hade undvikits, om lagstiftaren hade beaktat de skäl till regeln i fråga som framgår i ingressen till det aktuella direktivet. Av punkt 3 i ingressen till rådets direktiv 2009/162/EU, varigenom artikel 143.1 l i mervärdesskattedirektivet ändrades, följer enligt min mening att skattebefrielsen enligt 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML, vari artikel 143.1 l ska ha blivit implementerad, motiveras av neutralitetsskäl i förhållande till undantag för gas som importeras – det vill säga införs från tredje land – genom rörledningar. Genom att i stället hänvisa till branschspråkbruk angående innebörden av ordet *uppströms*, underlåter lagstiftaren att beskriva i förarbetena att det är transporten av gas med hjälp av fartyg fram till det att återförgasning sker som måste undantas från skatteplikt vid import, för att motsvarande sträcka som transport annars sker av gas som importeras genom rörledningar inte ska gynnas skattemässigt.

Genom lagstiftarens förenklade beskrivning i förarbetena av ordet *uppströms* måste en rättstillämpare gå vidare till EU-direktivet 2009/162/EU och de skäl som framgår av punkt 3 i dess ingress angående temat neutralitet, för att finna de relevanta motiven för direktivbestämmelsen. Först då kan en rättstillämpare göra en EU-konform tolkning av ordet uppströms i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML. Mot bakgrund av den lojalitet till förarbeten vid lagtolkning som råder i svensk rättskällelära har enligt min mening lagstiftaren därigenom skapat ett semantiskt tolkningsproblem såtillvida att nämnda förenklade beskrivning av ordet *uppströms* skapar den risken att rättstillämparna stannar vid förarbetena och inte går vidare till EU-direktivet, där den verkliga kontexten för ordet uppströms återfinns. Det kan således leda fel vid uttolkningen av ordet uppströms i 3 kap. 30 § femte stycket 1 b) ML.

Det kan med andra ord vålla problem för rättstillämparna att ordet *uppströms* i den aktuella regeln i ML har fått en annan bestämning i de nationella förarbetena jämfört med i motsvarande rättsakt från EU enligt vad jag beskriver i denna artikel. Risken

Fördjupning_3_2020.indd 25 2020-09-22 21:10

”Lagstiftaren hade uppenbarligen inte klart för sig att energialstring är omöjlig enligt fysikens lagar.”

är enligt min uppfattning att svenska myndigheter och domstolar kan komma att förbise att en proposition avseende en regel i ML kan vara missvisande i förhållande till närmast motsvarande bestämmelse i en EU-rättsakt. Med hänsyn till att Skatteverket och domstolarna får förmodas sakna egen förförståelse av ord som avser teknik, såsom ordet uppströms angående gasledningar, är enligt min mening den risken påtaglig i förevarande och liknande fall där ML innehåller ord om teknik. Jag har i annat sammanhang givit ytterligare ett exempel på semantiska problem i mervärdesskattelagstiftningen, och som förelåg med anledning av ordvalet i ett naturvetenskapligt hänseende i föregångaren till ML, lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML).[4] Det gällde bruket i GML av ordet energialstring. Före 1 juli 1982 angavs nämligen i 8 § 4) GML undantag från skatteplikt för: ”elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller *energialstring*, dock inte ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotor”. Lagstiftaren hade uppenbarligen inte klart för sig att *energialstring* är omöjlig enligt fysikens lagar: Energi kan bara omvandlas mellan olika energiformer – inte alstras, skapas. Den regel i ML som jag tar upp i denna artikel beträffande innebörden i det tekniska ordet *uppströms* angående gasledningar är sällan omskriven, men den kan vara av intresse nu när Nord Stream 2 ska bli klar under 2020, det vill säga den nya gasledning i Östersjön mellan Ryssland och Tyskland som blir parallell till gasledningen Nord Stream, som invigdes i november 2011.

BJÖRN FORSSÉN
juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

1) Jfr avsnitten 3.6.1 och 3.6.2 i Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan, av Björn Forssén. Melker Förlag 2017 (nedan Forssén 2017).

2) Avhandlingen återfinns i fulltext i databasen DiVA (www.diva-portal.org).

3) Se punkt 110 i EU-målet C-212/04 (Adeneler m.fl.).

4) Se avsnitt 2.2 i Forssén 2017.

Fördjupning_3_2020.indd 26 2020-09-22 21:10

Kapitalskatter post corona

Frågor kring skatter, särskilt på kapital, är alltid i högsta grad politiska. Denna artikel är inte avsedd som en debattartikel i sig, utan mer som en bred redogörelse kring de ekonomiska erfarenheter som gjorts under de senaste dryga 20 åren kring några centrala skatter på kapital och på kapitalavkastning skriver Hans Peter Larsson, skatteansvarig FAR och Auktoriserad Skatterådgivare FAR.

Artikeln har tidigare publicerats i Svensk Skattetidning nr 5 2020.

Text: **Hans Peter Larsson**

1 Inledning

”There is no free lunch”, är en gammal sanning. Ska näringslivet, företag och ägare ”betala” för de stöd som företag mottagit under den akuta fasen i coronakrisen? Många hävdar redan det, senast företrädare för LO och tankesmedjan Tiden i en debattartikel i tidningen Dagens Industri 2020-06-03.[1] Skaran personer som förespråkar höjda kapitalskatter kommer sannolikt att bli både större och mer högljudd under hösten när åtgärder för att ”komma tillbaka” efter den akuta krisen ska föreslås och snabbt införas i olika steg. Därtill finns alltjämt en överskuggande diskussion om en ny skattereform, en sammantagen eller genomförd genom delreformer, från januariöverenskommelsen. Olika så kallade kommissioner kring en ”omstart” har också tillsatts. Frågan är snart på allas våra läppar. Skattediskussionen sover aldrig.

Frågor kring skatter, särskilt på kapital, är alltid i högsta grad politiska. Denna artikel är inte avsedd som en debattartikel i sig, utan mer som en bred redogörelse kring de ekonomiska erfarenheter som gjorts under de senaste dryga 20 åren kring några centrala skatter på kapital och på kapitalavkastning.

När fria luncher och exitstrategier nu börjar diskuteras i Sverige kan det vara värt att erinra om de skäl som gjort att Sverige valt att avskaffa beskattning av arv, gåvor och förmögenheter, sänkt den nominella bolagsskattesatsen, kraftigt förbättrat de särskilda reglerna för aktiva ägare till fåmansföretag (3:12-reglerna) och inte infört något särskild exitskatt. Allt i övergripande syfte att förbättra konkurrensmöjligheterna för svenskt näringsliv. Ytterst för att fortsätta stärka svensk välfärd. Sparande och investeringar ska löna sig och främja sysselsättning.

Det var länge sedan jag använde ordet svensk i två på varandra följande meningar, men nu gör jag det. Skattefrågan, tillsammans med många andra frågor, har delvis kommit i en ny kontext när Europa och resten av världen nu alla kommer att välja sina egna exitstrategier, möjligen utifrån allmänna råd och rekommendationer från EU och OECD. Utgångspunkten för dessa strategier är att alla efter corona blivit fattigare: folk, företag och länder. Ingen kommer att vara tillfreds med att konstatera detta och stanna där. Många menar redan att detta öppnar för nya ”skatterace to the bottom”. Samtidigt behöver länder- nas finansdepartement de facto få in skatter för allmänna åtaganden. Utmaningen är inte ny i historien.

De strategier som väljs kommer sannolikt inte att syfta till en exakt återgång till läget före corona. Dels kommer sannolikt erfarenheter kring de nationella och internationella nedstängningarna av samhällen att beaktas, dels kommer antagligen redan före krisen underliggande ekonomiska strömningar och trender att fångas upp going forward.

Närmast till hands ligger sustainability och miljötrenderna inom EU. Klimatet ska fångas upp på vägen ut ur krisen. Detta kan, som exem- pel, innebära mer ”gröna” och så kallade hållbara inslag i en utvecklad, och kanske i delar, lägre kapitalbeskattning.

Det är min spaning.

2. Bakgrund

Kapital kan beskattas både genom skatt på löpande avkastning och genom skatt på tillgången i sig. I januariöverenskommelsen finns skrivningar om både ökande klyftor på olika sätt och att kapitalbeskattningen ska ses över inom ramen för en skattereform. I debatten framhålls ofta den ökande skillnaden mellan skatten på arbets- och kapitalinkomster för ägare till fåmansföretag. Vidare ska en bankskatt införas i Sverige för att, enligt regeringen, finansiera ökade anslag till försvaret. Inom EU har diskussionen kring en skatt på finansiella transaktioner åter fått syre.

När frågan om höjda kapitalskatter nu även aktualiseras efter corona är det lite utifrån just den eviga sanningen att there is no free lunch. Staten anses ha räddat företagen med stöd i storleksordningen omkring 300 miljarder kronor. Payback-time?

Men vilka har egentligen fått stöden? Är det företag, ägare, anställda i mottagande företag, offentligt anställda eller indirekt pensionärer?

Eller kanske rentav barnen för att de ska få en bättre framtid? Frågan måste ses ur ett brett och långsiktigt samhällsperspektiv.

Mycket översiktligt kan sägas att syftena med olika stöd inte har varit att gynna kapitalägare. Det har varit att hålla igång allas vårt samhälle. De omkring 100 miljarder kronor som betalas ut som stöd för korttidsarbete är permitteringsersättningar till anställda för att undvika uppsägningar. Omkring tio procent av arbetskraften väntas vara permitterad vid något tillfälle under krisen, en övervägande del sannolikt inom privat sektor. Övriga stöd är i allt väsentligt att se som ”försäkringsersättningar” till företag i ett läge de inte rått över eller kunnat styra i syfte att undvika högre arbetslöshet och ett större antal konkurser. Därtill har lån och uppskov med skattebetalningar erbjudits. Tvärtom har krisen

Fördjupning_3_2020.indd 28 2020-09-22 21:10

> ”Det som vid en första anblick lätt kan synas vara en free lunch som motiverar en pay-back-time bör i grunden inte anses vara det.”

tydligt visat på den stora skillnaden mellan att vara företagare, ägare, och anställd. Risken i företagande har visat sig mycket högre än i en anställning. Hur det kommer att påverka debatten återstår att se.

Det som vid en första anblick lätt kan synas vara en free lunch som motiverar en payback-time bör i grunden inte anses vara det. Likafullt kommer frågan sannolikt att finnas på den politiska agendan framöver.

3. Olika kapitalskatter och möjliga konstruktioner

Blickar man ett år tillbaka i Sverige, och även mot diskussioner inom EU och OECD, bör ett antal frågor noteras kring beskattning av kapital. Den duala beskattningsprincipen av arbete och kapital diskuteras tillsammans med olika förslag kring höjningar av olika kapitalskatter. Men även Sveriges relativt höga beskattning av kapitalinkomster framhålls också. De internationella jämförelserna är dock komplexa med såväl olika beskattningsprinciper som undantag och incitament i olika situationer. Likaså utgår uppdelningen av inkomster från fåmansföretag mellan tjänst och kapital från en i delar närmast föråldrad industriell syn på dessa inkomstslag som inte aktivt söker definiera ett nytt kun- skapskapital hos individer.

Följande lista är lite av en ”bruttoinventering”, om än inte full- ständig, av frågor kring kapitalskatter som kan aktualiseras. Argument kring några av skatterna utvecklas senare i artikeln.

- **Skatt på arv och gåvor.** Kan komma att utredas i anslutning till en ny skattereform, men införs sannolikt inte.

- **Förmögenhetsskatt.** Sannolikt inte aktuellt att överväga ett återinförande.

- **3:12-reglerna**. Blir föremål för politisk förhandling. En sänkning av löneunderlagets andel i gränsbeloppet från 50 procent till 35–40 procent kommer åter att diskuteras liksom skattesatsen 20 procent på detsamma. Schablonregeln, förenklingsregeln, används av drygt 70 procent av fåmansföretagarna innebär en betydande förenkling av detta regelverk för ägare till de minsta företagen. Men i nivån på kapitalskat- tesatsen i denna regel ryms också en del av kritiken mot 3:12-reglerna kring så kallad inkomstomvandling för vissa grupper.

- **FTT, skatt på finansiella transaktioner.** Övervägs åter och kommer sannolikt att införas av en grupp om tio länder inom EU. Sverige har provat en variant på skatten och avskaffat den. Skulle sannolikt ge begränsade intäkter och flytta transaktioner till andra länder. Detta är åter en relativt stor fråga inom EU.

- **Extra bankskatt genom förhöjd bolagsskattesats**. Kan inte uteslutas. Finns i flera länder men modellen saknar tradition i Sverige. Kan motiveras i Sverige genom ränteavdragsbegränsnings- och momsregler.

- **Moms på finansiella tjänster.** En skatt närliggande skatt på kapital. Osäkert om skulle ge ökade intäkter. Beror av över vilken tidsperiod man mäter, investeringstakt samt antaganden om storleken på finan- siella tjänster.

- **Extra arbetsgivaravgift på löner inom finansiell sektor.** Förslag om detta har lagts fram men dragits tillbaka i Sverige. Finns i flera andra länder. Med ny snävare utformning skulle konkurrensneutraliteten sannolikt utmanas.

- **Ny punktskatt på vissa finansiella tillgångar.** Finns i flera länder, kan vara en alternativ variant av ”bankskatten”. Bland annat i förlängningen på ”icke-gröna” tillgångar. Utvecklingen av Taxonomy-systemet inom EU, som bedömer och graderar olika investeringar och finansieringar ur ett hållbarhetsperspektiv, går snabbt.

- **Exitskatt.** Ett förslag från Skatteverket sändes

Fördjupning_3_2020.indd 29 2020-09-22 21:10

”Diskussionen kring en skatt på digitala tjänster visar dock tydligt att många vill att bolagen ska betala en ökad andel av sin vinst i skatt.”

härom året ut på remiss av Finansdepartementet som inte gick vidare med förslaget. Finans- ministern har sagt att hon ska återkomma i frågan. Finns i knappt tio länder inom EU och i olika former och värderingar på företag.

- **Utökad fastighetsskatt.** En favorit bland ekonomer. En anpassning av svenska skatter till omvärlden talar för en ny fastighetsskatt. Tar tid att utreda liksom att bostadsrätter sannolikt ska in i systemet. I vart fall kan en progressiv modell inte uteslutas.

- **Harmonisering av kapitalskattesatser.** En ny svensk normalskattesats på 25 procent rakt av har framförts som förenkling. Detta ger även en räntеavdragsbegränsning till denna nivå. Förslaget kan även höja skatten på gränsbeloppet inom 3:12, om inte en avvikelse nedåt alltjämt kan motiveras för ägare till fåmansföretag.

- **Investeringssparkontot, ISK.** Vissa vill slopa, andra vill höja räntan, tillåta även onoterade tillgångar med mera. ISK ses av många som en succé rent förenklingsmässigt och nyckeln för privatpersoner att själva klara sin deklaration. Idag hävdar flera att avkastning med lägre risk beskattas lägre än investeringar med högre risk och att det borde vara tvärtom. Fungerar idag i praktiken som en förmögenhetsskatt på tillgångar som förs in på ett konto. En tänkbar utveckling av kontot kan vara att schablonräntan/avgiften tillåts variera i förhållande till årets värdestegring på kontot. En annan möjlig utveckling är lägre schablonränta på ”gröna” investeringar.

- **Avkastningsskatt på pensionstillgångar.** Känsligt, men kan inte uteslutas att denna höjs för att minska klyftor. Skatten får anses ligga långt ner i ”riskkedjan” då en liten andel indirekt investeras i yngre och mindre bolag, utköp med mera. Även här kan en lägre avkastningsskatt införas på ”grönt” sparande, eller högre skatt på ”icke-grönt” sparande.

- **Kupongskatt.** På utdelningar till utländska ägarbolag. Kan sannolikt ökas in ramen för nuvarande EU:s moder-dotterbolagsdirektiv. En utredning med förslag till höjning av skatteuttaget remissbehandlas just nu.

- **”Klyftskatt”.** Skulle kunna tas ut på aktier registrerade hos till exempel. Euroclear och på noterade fonder. Det skulle innebära en ny form av förmögenhetsskatt som då även skulle påverka schablonavgiften på ISK. En ny ”kapitalvärnskatt”. En sådan skatt skulle kunna dra in en del av de värdeökningar som anses ha uppkommit genom bland annat låga räntor. En sådan skatt fångar inte de delar av de ökade klyftor som uppkommit genom bostadsförsäljningar. En ökad progressivitet i den delen skulle ge andra negativa och oöverblickbara konsekvenser. Kan lätt specialdestineras.

- **Spar- och investeringsstimulanser.** Kan passa nyanlända och andra personer utan sparkapital. Generellt kommer privatpersoner sannolikt att önska ett större eget kapital som buffert framöver. Ett nytt Allemansfondsparande, denna gång med gröna förtecken kan dyka upp i debatten.

- **”Bolagsvärnskatt”.** Finns som exempel i Frankrike på omsättning över viss nivå, drygt tre procent. Jämför den svenska vinstdelningsskatten som fanns i början av 1990-talet. Då cirka 20 procent extra skatt på en bredare bas. Tveksamt tänk idag. Tvärtom kommer bolag kanske att tillåtas bygga upp ett större eget kapital för att ge ökad motståndskraft vid nästa pandemi.

Diskussionen kring en skatt på digitala tjänster visar dock tydligt att många vill att bolagen ska betala en ökad andel av sin vinst i skatt.

Ovan är såväl några väl kända skatter som några ”jokrar” som kan dyka upp i debatten. Nedan utvecklas och erinras om de argument kring de skatter som slopats. Övriga tankar lämnas i detta nu.

Fördjupning_3_2020.indd 30 2020-09-22 21:10

4. Tänkbara ”utredningsstrategier” kring kapitalskatt i flera steg

SNS Konjunkturråd fick 2017 uppdraget att ur forskarperspektiv belysa frågan om kapitalskatter i rådets rapport för 2018.[2] Min känsla är att rapporten förde in kapitalbeskattningen i debatten igen efter att Sverige under flera år successivt sänkt skattetrycket och slopat vissa kapitalskatter samtidigt som skattenivån på andra skatter sänkts. Under senare år har regeringen löpande i vaga och oprecisa termer talat om att skatter på kapital behöver ses över och höjas för att minska klyftor. Därmed har man politiskt bundit sig vid att i vart fall titta närmare på frågan i anslutning till en skatteöversyn. Den genomgången sammanfaller nu med post coronastrategier.

Några möjliga inriktningar på strategier kring kapitalskatter:

- Kan vilja minska klyftor genom sänkt skatt på arbete och ökad skatt på avkastning på kapital i senare skeden av företagens utveckling, längre ner i ”riskkedjan”. I praktiken innebär det lägre skatter kring start-ups och högre skatter kring mogna företag och på tillgångar, snarare än på avkastning.
- Kan vilja minska klyftor, spänningen mellan skatt på tjänst och kapital inom 3:12, vilket föreslagits bland annat i en ESO-rapport.[3]
- Klyftor minskas sannolikt snabbast genom ökning av tillgångar underifrån, inte genom kapning ovanifrån. Det kan vara en strategi för initial tillväxt efter corona. Kan även vara bäst för samhällseko-nomin i ett alltmer heterogent samhälle. Initialt skulle en sådan syn kunna anläggas för att sedan skifta mot en mer traditionell syn, om det då anses önskvärt. Vad de ökande klyftorna, mätta genom den så kallade gini-koefficienten beror av, måste analyseras noga. Vilken inverkan har, som exempel, försäljning av bostäder och att en allt större andel av börsföretagens värde nu utgörs av immateriella tillgångar?[4] Sannolikt betydande.
- En fortsatt sänkning av marginalskatten på tjänsteinkomster. Påverkar i praktiken även beskattningen av kapital när det gäller att minska spänningen, dock inte klyftor. Även en sådan syn skulle initialt kunna anläggas för att stärka den så kallade arbetslinjen.

Kan internationellt konkurrenskraftiga kapitalskatter vara en utgångspunkt för en utredning? Bilden är inte entydig mer än för enstaka skatter.[5] Sammantaget ligger Sverige högt. Efter corona intensifieras sannolikt kampen om talang och kapital mellan länder. Detta talar för en beskattning förskjuten mot senare skeden, när resultat uppnåtts. I praktiken innebär detta ökad skatt på konsumtion.

Några av de skatter på kapital som varit mest förekommande i debatten är följande.

5. En höjning av den så kallade 3:12-skatten för ägare till fåmansföretag

Det kan ligga nära till hands att ett payback-tänk riktas mot ägare till fåmansaktiebolag. Deras företag har mottagit omfattande stöd men, som jag redogjort för ovan, är stöden inte riktade till företagen i sig utan till anställda och allas vårt samhälle, vår gemensamma välfärd.

Dessa regler får väl beskrivas närmast som en följetong i svensk skattedebatt under senare år. Senast drog regeringen tillbaka en lagrådsremiss med förslag till ändringar som i allt väsentligt innebar försämringar.[6]

Effekterna av höjd skatt på ägare till företag är väl kända, och väl erkända.

- Färre investeringar blir lönsamma. Minskar tillväxt och sysselsätt- ning.
- Minskar tillgången på riskkapital för start-ups.
- Vinster låses inne i befintliga bolag.
- Minskar incitament till att starta, driva och utveckla företag i Sverige.
- Höjer beskattningen av personer som tar risk, entreprenörer.
- Påverkar framväxt av nya företagskluster negativt.
- Påverkar Sverige som ny tech-nation.
- Minskar incitament till extra arbetsinsatser genom företag.
- Minskar incitament till försäljning och utveckling av företag.
- Försvårar samverkan mellan entreprenörer och större investerare för att utveckla företag.
- Leder till minskade skatteintäkter för staten genom att utdelningar minskar.
- I stället för att anpassa sig till en internationellt sett lägre beskattning av utdelningar och kapitalvinster går Sverige vid en höjning i motsatt riktning.
- Skulle minska antalet aktiebolag.
- Normen och utgångspunkten bör inte vara marginalskatten på inkomst av tjänst.

6. Kort bakgrund till fåmansföretagsreglerna

Reglerna är idag uppbyggda av två kritiska delar, dels en del som beräknar storleken på det belopp som kan lämnas som kapitalbeskattad utdelning, dels skattesatsen på denna utdelning. I dag är den skatte- satsen 20 procent. Det förtjänar erinras om att löpande vinster som delas ut dessförinnan har beskattats med vinstskatt i aktiebolaget. Sammanlagd skatt på utdelning blir då cirka 36 procent för aktiva ägare till fåmansbolag. För ägare till noterade bolag blir skatten på utdelning beräknad på motsvarande sätt utifrån normalskattesatsen på kapital 44 procent.

Fördjupning_3_2020.indd 31 2020-09-22 21:10

Onoterade bolag omfattas inte av ISK-alternativet.

Utdelning som överstiger vad som får räknas som kapitalbeskattad utdelning beskattas som tjänsteinkomst med en skatt i allmänhet mellan 50 och närmare 65 procent med hänsyn tagen till avtrappat jobbskatteavdrag. Sådan utdelning lämnas sällan, i stället får vinsten vara kvar i bolaget. I takt med att utrymmet för kapitalbeskattad utdelning ökat har också statens skatteintäkter ökat.[7]

Skillnaden mellan skattesatserna 30 och 20 procent anses motiveras av två förhållanden.

- 30 till 25 procent. Aktier i fåmansföretag är mer illikvida och med- för högre risk än aktier i noterade bolag.
- 25 till 20 procent. Vinst i fåmansföretag dubbelbeskattas som huvudprincip hos ägaren medan vinster i noterade bolag lättare kan erhålla enkelbeskattning av avkastning genom finansiering med lånat kapital, även om avdragsmöjligheten för räntor begrän- sats under senare år. Fåmansbolag kan inte i samma utsträckning som noterade bolag finansiera sig genom lån utan hänvisas i större utsträckning till finansiering genom eget kapital.

Fram till år 2006 gällde i praktiken mycket starka utdelningsbegräns- ningar för aktiva ägare till fåmansföretag, utdelningen skulle beskattas som kapitalinkomst. Detta innebar att vinster låstes in. Vinster fick därmed svårt att söka sig till de mest ekonomiskt lönsamma investeringsalternativen. Tillgången på riskkapital blev mindre för nya och expanderande företag på en regional marknad.

Successivt förbättrade utdelningsmöjligheter efter 2006 har lett till ökade utdelningar, ökade skatteintäkter och ökad tillgång till riskkapital. Detta märks inte minst på antalet nya tech-företag i Stockholm och många andra orter i Sverige.

En höjning av skattesatsen från 20 procent till 25 procent skulle ge ökade skatteintäkter om fem miljarder, givet samma utdelningsnivå. Detta enligt ESO-rapporten ovan från 2019. Sannolikt är detta antagande väl högt utan hänsyn tagen till väntade beteendeförändringar.

Sammanfattningsvis. Den sammanlagda skatten för ägare till fåmansföretag, bolagsskatt och kapitalinkomstskatt på kapitalbeskattad utdelning till en aktiv ägare i fåmansaktiebolag uppgår till cirka 36 procent. För dessa skattebetalningar erhålls inga sociala förmåner, beloppen är ren skatt, att jämföra med skatt och avgifter på löner för vilka olika förmåner utgår upp till olika taknivåer. För passiva ägare är skatten med motsvarande beräkning omkring 41 procent. Inte heller då utgår några förmåner. Att säga att skatten för fåmansföretagare är 20 procent är således vilseledande.

7. Argument kring återinförd förmögenhetsskatt

Förmögenhetsskatt ses också som en kandidat för att beskatta kapital i ökad utsträckning. Skatten slopades av alliansregeringen 2007, då mot socialdemokraternas vilja. Jag uppfattar inte att frågan längre drivs av dem.

Sannolikt sammanfattade OECD saken väl i en rapport från 2018.[8]

> ”Overall, the report concludes that from both an efficiency and equity per- spective, there are limited arguments for having a net wealth tax in addition to broad-based personal capital income taxes and well-designed inheritance and gift taxes.”
>
> ”Of the 14 wealthiest OECD (Organization for Economic Cooperation and Development) countries with a wealth tax in 1996, 10 have since then abandoned it.”

Följande är några iakttagelser kring den tidigare svenska förmögenhetsskatten.

- Skatten inbringade cirka sex miljarder kronor i intäkter. Omfattande undantag och nedsättningar.
- Lex Uggla-problem, det vill säga ”överkapitaliserade” onoterade bolag. Hur mycket kapital behövdes i bolaget och hur mycket skulle förmögenhetsbeskattas? Vad utgjorde så kallad företagsfrämmande egendom? Detta var en svår, närmast omöjlig gränsdragning!
- Skatten ansågs lätt att komma undan genom laglig skatteplanering. Skatten ansågs därmed i praktiken som frivillig förutom på fastigheter. Det investerades i tillgångar som var undantagna från skatt. Skatten uppfattades som godtycklig och orättvis.
- Ledde till omfattande utflyttning av förmögna personer. Till UK, Schweiz, Belgien med flera länder.
- Förmögenhetsskatt finns i sju av 22 större OECD-länder. Inom EU är det bara Spanien som har skatten kvar.
- SNS förordade i sin konjunkturrådsrapport 2018 varken att skatten skulle återinföras eller utredas.[9]
- Centralt register över olika tillgångar saknas idag, bankkonton, aktier, fastigheter med mera.
- I promemorian där förslaget att slopa förmögenhetsskatten presenterades efter att regeringen i 2007 års ekonomiska vår proposition meddelat att skatten bör slopas framfördes följande argument för att slopa skatten.[10]
  - Lagen har kryphål och leder till oegentliga värderingar.
  - Omfattande globalisering gör skatten alltmer skadlig.
  - Enligt Skatteverket kan upp mot 500 miljarder kronor ha undanhållits utomlands. Ledde till brist på riskkapital i Sverige.

Fördjupning_3_2020.indd 32 2020-09-22 21:10

”Erfarenheter och kritik mot AGL har också dokumenterats väl av Anders Ydstedt och Amanda Wollstad.”

– Hinder för företagande. Uppfinningar och innovationer kommersialiseras i andra länder och jobbtillväxt skedde där.

Den internationella bilden gör att skatten nu känns närmast omöjlig att återinföra. Slopandet av skatten på arv och gåvor 2004, se nedan, anses tillsammans med den borttagna skatten på förmögenhet starkt ha bidragit till framväxten av kluster av high-tech bolag i Stockholm och andra delar av Sverige. Stockholm rankas nu högt på området efter Silicon Valley. En yngre generation entreprenörer har till stor del stannat kvar i Sverige i stället för att flytta till andra länder.

Flera av argumenten mot beskattning av arv och gåvor är även relevanta för beskattning av förmögenhet. Bilden när det gäller effekterna av en förmögenhetsskatt känns nu än mer entydig än när den slopades.

8. Argument krlng arvs- och gåvoskatten

Arvs- och gåvoskattelagen, AGL, slopades 2004 av en regering ledd av Göran Persson, S, med stöd av Lars Ohly, V, och Peter Eriksson, MP.[11] De skadliga effekterna insågs tidigare. Både år 1987 och 1992 sänktes skatten.

Bakgrunden till att denna då mycket omdiskuterade skatt slopades var den så skattebasutredningen.[12] Utredare var LO:s dåvarande chefekonom PO Edin, sekreterare var nuvarande LO ekonomen Åsa Pia Järliden Bergström.

Utredningens slutsatser var kort följande.

- Förmögna personer och företagare planerade på laglig väg bort skatten. Det förekom en mycket omfattande planering kring skatten för att undvika eller minska den.
- Skatten betalades av i praktiken av gemene man.
- Lagen innehöll mycket låga fribelopp och omfattande undantag.
- Ledde till företagsekonomiskt icke affärsmässiga beslut.
- Företagare och entreprenörer flyttade från Sverige.
- Företag överläts till stiftelser. En stiftelseekonomi riskerar leda till stagnation i företag. Denna ekonomiska aspekt har belysts av professor Magnus Henrekson, IFN.[13]
- Företag delades upp för att minska skatten och att denna skulle kunna betalas.
- Företag överläts i förtid för att lindra skatten.
- Skatten inbringade endast två till tre mdr, motsvarande 0,1 procent av Sveriges BNP. Statens administrationskostnader för skatten uppskattades till nästan lika mycket som skatten gav i intäkter till staten.

Går det då att nu genom en annan utformning av skatten läka dessa brister? Sannolikt inte. I propositionen om skattens slopande prövade regeringen det alternativet redan då. Regeringen skriver uttryckligen att ”den inte anser att det är möjligt att med ändrade regler möta den kritik som riktats mot arvs- och gåvoskatten. Den är vidare relativt kostsam att administrera. Mot bakgrund av detta och för att underlätta generationsskift en i onoterade företag föreslår regeringen att skatten slopas.”

Samtliga partier biföll motionen. Detta är värt att understryka när en AGL nu åter diskuteras.

Själv hade jag då arbetat näringspolitiskt med företagarfrågor i tio år och som skatterådgivare till ägare till fåmansföretag i fem år. Jag kan skriva under på varje del i kritiken.

Erfarenheter och kritik mot AGL har också dokumenterats väl av Anders Ydstedt och Amanda Wollstad.[14] Erfarenheterna har utvecklats i en antologi till Näringslivets Skattedelegations 100 årsjubileum.[15] Skatten var ett hinder för tillväxt och välfärd.

9. Utvecklingen i vår omvärld efter AGL:s slopande i Sverige

- Norge och Österrike har slopat skatten. Skatten finns kvar i flertalet EU-länder på olika nivåer, dock i allmänhet med fribelopp på omkring fem MSEK och betydande undantag och nedsättningsregler.

Fördjupning_3_2020.indd 33 2020-09-22 21:10

- Omfattande avtal om informationsutbyte och handräckning har ingåtts mellan länder.
- Med omfattande fribelopp och undantag, som i flertalet länder, skulle en ny AGL närmast bli en symbolskatt. Många som har tillgångar över ett relativt högt fribelopp innehar dessa tillgångar i form av onoterade tillgångar, noterade tillgångar i onoterade holdingbolag och både direkta och indirekta tillgångar av olika slag i utländska bolag och fonder.
- Det finns numera inget register över förmögenheter och tillgångar.
- Skatteverket vill att normer så långt möjligt ska kunna administreras digitalt.
- En ökad internationell konkurrens om investeringskapital, investeringar och talang har utvecklats under senare år i takt med ökad globalisering av ekonomin. Oavsett tendenser till ökad nationalism efter corona så är det sannolikt att denna konkurrens om resurser för att återuppbygga ekonomier och skapa välstånd nu åter kommer att öka.
- Efter att skatten slopades har omfattande kluster av techföretag vuxit fram på flera orter i Sverige. Många utflyttade personer och entreprenörer har återvänt och yngre entreprenörer flyttar inte i samma utsträckning av skatteskäl. Detta anses av många starkt ha bidragit till den positiva utvecklingen för unga start-ups i Sverige.

Sammanfattningsvis, de utmaningar och problem som regeringen såg 2004 med en justerad AGL är inte mindre nu. Värt att notera är dock att författarna till SNS Konjunkturrådsrapport 2018 likafullt föreslog att en ny AGL utreds.[16]

Forskaren Sebastian Escobar-Jansson har i en rapport till SNS i november 2019 konstaterat att ”det finns en rad problem men en ny AGL och att den tidigare skatten inbringade förhållandevis små intäkter. Det går inte att uttala sig om vilken effekt en arvsskatt har för ett lands samlade offentliga finanser på längre sikt.”[17]

Frågan kan således inte avfärdas helt i Sverige.

10. Going forward post corona?

I den artikel ur Dagens Industri som jag nämnde i inledningen, vilken kan utgöra en aktuell inramning till frågan om höjda kapitalskatter, förespråkar författarna inga höjningar av kapitalskatterna i närtid efter corona. Skälen är hänsyn till den ekonomiska utvecklingen. Men väl senare.

Den fråga som då naturligt inställer sig är, vill en majoritet i landet att den ekonomiska utvecklingen senare ska bromsas? Sannolikt inte. Frågan blir därmed både ekonomisk och klassiskt politisk.

HANS PETER LARSSON
skatteansvarig FAR och Auktoriserad Skatterådgivare FAR.

Fotnoter

1) Dagens Industri, debatt 2020-06-03, Höj skatten för de rika. Åsbrink, Järliden-Bergström, Hållö, Färm och Lorentzi.

2) SNS, Konjunkturrådets rapport 2018. Kapitalbeskattningens förutsättningar. Waldenström m.fl.

3) ESO 2019:3. Skillnad på marginalen – en ESO rapport om reformerad inkomstbeskattning, Bastiani/Sellin.

4) Les Nouvelles 2017, Intangible Asset Market Value Study, Elsten och Hill.

5) Svenskt Näringsliv 2018, Ägarskatterna, konkurrenskraften och välståndet – en internationell kartläggning och analys av svenska ägarskatter.

6) Förändrade regler för ägare till fåmansföretag. Lagrådsremiss 8 juni 2017.

7) Enligt Svenskt Näringsliv var år 2015, som exempel, de faktiska skatteintäkterna från utdelningar till aktiva ägare i fåmansföretag nästan 15 miljarder kronor, att jämföra med de 5 miljarder kronor som skatten skulle ha givit om trenden som rådde före 2006 fortsatt utan förbättrade utdelningsmöjligheter. Denna trend har sannolikt fortsatt efter 2016.

8) OECD 2018, The role and design of net wealth taxes.

9) Se not ovan.

10) Slopad förmögenhetsskatt m.m. juni 2007.

11) Proposition 2004/05:25. Slopad arvs- och gåvoskatt.

12) Skattebasutredningen, Våra skatter, SOU 2002:47.

13) IFN 1939–2019 – 80 år av ekonomisk forskning, Institutet för näringslivsforskning – Dåtid, nutid, framtid, 2019:26. Magnus Henrekson.

14) Ydstedt/Wollstad 2015. Tio år utan arvsskatt, sörjd av ingen – saknad av få. Ekerlids förlag.

15) Näringslivets skattedelegation 100 år, november 2018. Näringslivet och skattefrågorna: konkurrenskraft, rätts- säkerhet, välstånd.

16) Se not ovan. En av författarna till rapporten var docent Åsa Hansson, Lund. Hon är nu akademiskt ansvarig för SNS forskningsprojekt Skatter i en globaliserad värld med uppgift att sammanställa den sammanfattande slutrapporten i projektet.

17) SNS Analys nr 60, november 2019, Lärdomar om den svenska arvsskatten. Sebastian Escobar-Jansson. Delrapport i projektet Skatter i en globaliserad värld.

Fördjupning_3_2020.indd 34 2020-09-22 21:10

Förvaltnings-revisionen

– behov av utveckling av den goda revisionsseden

Förvaltningsrevisionen får ofta en undanskymd roll i förhållande till den finansiella revisionen. Fokus tenderar också att hamna utanför själva huvuduppgiften, revisorns uttalande om styrelsen och verkställande direktörens förvaltning – till förfång för kvaliteten i revisionen skriver Henrik Persson. I denna fördjupningsartikel belyser han det som han uppfattar vara ett antal problem och svagheter i den nuvarande vägledningen för förvaltningsrevisionen.

Text: **Henrik Persson**

Utgångspunkten i denna artikel är min erfarenhet ifrån diskussioner med andra revisorer att förvaltningsrevisionen ofta får en undanskymd roll i förhållande till granskningen av bolagets årsredovisning (”den finansiella revisionen”). Dessutom har fokus en tendens att hamna utanför själva huvuduppgiften – vårt uttalande om styrelsens och verkställande direktörens förvaltning – till förfång för kvaliteten i revisionen. Jag belyser vad jag uppfattar vara ett antal problem och svagheter i den nuvarande vägledningen för förvaltningsrevisionen, särskilt med avseende på vår granskning för att kunna uttala oss i ansvarsfrihetsfrågan, och lämnar ett antal förslag på hur detta skulle kunna åtgärdas genom en vidareutveckling av den goda revisionsseden.

Bakgrund och problemformulering

Den lagstadgade förvaltningsrevisionen i aktiebolag har som övergripande syfte att vi, i egenskap av stämmovalda revisorer, ska uttala oss i ansvarsfrihetsfrågan. Därtill omfattar den andra områden, där identifierade brister normalt inte påverkar vårt uttalande men kan leda till att vi måste göra anmärkningar i revisionsberättelsen, till exempel vid överträdelser av aktiebolagslagen, tillämplig årsredovisningslag eller bolagsordningen.[1] Eftersom ansvarsfrihetsfrågan ofta är av stort intresse för bolagsstämman är det synnerligen viktigt att vårt uttalande har föregåtts av en robust, väldokumenterad granskning. Ett felaktigt uttalande i den frågan, i form av ett tillstyrkande när vi egentligen borde ha avstyrkt ansvarsfrihet, kan leda till betydande rättsförluster för bolaget, om stämman beslutar om ansvarsfrihet på felaktiga grunder.

I stället för att lämna närmare anvisningar i aktiebolagslagen (2005:551, nedan ABL) om omfattningen eller inriktningen på förvaltningsrevisionen har lagstiftaren valt att hänvisa till god revisionssed.[2] Den finns idag uttryckt i revisionsstandarden RevR 209 *Förvaltningsrevision* (”standarden”), senast uppdaterad 2019.

I förhållande till den finansiella revisionen kan otydligheten i den dokumenterade goda seden komma till uttryck i form av att:

- Förståelsen för regelverket, och särskilt vad det säger om vår roll i ansvarsfrihetsfrågan, är svagare.
- Kopplingen mellan underliggande riskbedömningar, slutsatser från genomförda granskningsåtgärder och vårt uttalande i revisionsberättelsen är inte lika tydlig eller robust.
- Den uttryckliga goda revisionsseden är betydligt mer kortfattad, mer allmänt hållen och ger inte lika mycket vägledning eller stöd.
- De mer erfarna medarbetarnas involvering är avsevärt lägre.
- Förvaltningsrevisionen får betydligt mindre utrymme i revisionsbyråernas utbildningsprogram.

Förvaltningsrevisionen får tyvärr ofta stor tonvikt på inhämtande och genomgång av formalia, ifyllande av checklistor med mera medan andra frågeställningar behandlas mer översiktligt. Den blir också ofta en övning som i hög grad är frikopplad från den finansiella revisionen. Det brukar inte bereda oss revisorer några särskilda svårigheter att identifiera och hantera bristande efterlevnad av ABL:s regler (till exempel kapitalskyddsreglerna eller att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång) eller att fånga upp bristande efterlevnad av att deklarera och betala skatter och avgifter. Däremot ställs vi oftare inför större utmaningar med att identifiera och ta ställning till eventuella *ekonomiska skador* som kan påverka vårt ställningstagande i ansvarsfrihetsfrågan.

Denna artikel behandlar främst aktiebolag, men frågan om ansvarsfrihet aktualiseras även i revisionen av ekonomiska och ideella föreningar. Förvaltningsrevisionen i andra företag än dessa mynnar

Fördjupning_3_2020.indd 36 2020-09-22 21:10

nästan alltid ut i ett uttalande om ersättningsskyldighet för identifierade skador mot företaget och därför har artikeln bäring på dem också. Här ställs vi ofta inför utmaningar att navigera rätt avseende vårt ansvar.

Sammantaget kan en bristfällig identifiering av ekonomiska skador innebära en risk för att vi gör felaktiga uttalanden i revisionsberättelsen eller att vi inte lever upp till förväntningarna från dem som använder företagens årsredovisningar och våra revisionsberättelser. Min uppfattning är att det finns ett starkt behov för oss att säkerställa att vi möter omvärldens och stämmornas förväntningar. Det låter sig lämpligast göras i form av en ny, eller kraftigt omarbetad, revisionsstandard om förvaltningsrevision som ger betydligt mer vägledning och stöd.

ABL om skadeståndsansvar

I den svenska företagsstyrningsmodellen har styrelse och VD en allmän vård- och lojalitetsplikt mot företaget som de företräder.[3] Enligt 29 kap. 1 § ABL finns ett långtgående skadeståndsansvar för styrelseledamöter och verkställande direktör som orsakar ekonomisk skada, inte bara mot bolaget utan även mot aktieägare eller tredje man. Dock ger lagen (7 kap. 11§ första stycket 3 ABL) möjlighet att, så vitt avser mot bolaget, stänga den frågan redan på årsstämman efter räkenskapsårets utgång genom att *bevilja ansvarsfrihet*, med vilket menas att bolaget avstår ifrån att väcka talan om skadestånd mot nämnda bolagsfunktionärer.[4] Att inte bevilja ansvarsfrihet innebär att stämman förbehåller sig den rätten i upp till ett år. Genom denna tidsgräns undviks att styrelseledamöter och verkställande direktör behöver leva med risken att få skadeståndsanspråk riktade mot sig ända fram tills preskriptionstiden går ut, vilket är maximalt fem år från utgången av räkenskapsåret.

Den svenska förvaltningsrevisionen syftar till att vägleda stämman – som ju ofta inte har någon närmare insyn i bolaget och dess angelägenheter än årsredovisningen och revisionsberättelsen – inför beslutet om ansvarsfrihet genom att vi revisorer antingen tillstyrker eller avstyrker att bolagsstämman beviljar ansvarsfrihet.[5] Vår roll är sålunda att uttala oss om vi anser att styrelseledamot eller VD har vidtagit åtgärd, eller underlåtit att utföra åtgärd, som har orsakat – eller *riskerat* att orsaka – en ekonomisk skada mot bolaget. [6] Det är värt att notera att det alltså bara är över skador mot *bolaget* som vi uttalar oss efter genomförd förvaltningsrevision; eventuella skador mot aktieägare eller tredje man faller utanför vår granskning. Om dessa anser sig ha lidit ekonomisk skada till följd av åtgärder eller försummelse från styrelseledamots eller verkställande direktörens sida, kan de väcka talan även om stämman har beslutat om ansvarsfrihet.

Vårt ställningstagande inför uttalande om ansvarsfrihet

I ansvarsfrihetsfrågan föreskriver standarden att vi ska ta ställning till fyra kumulativa kriterier; om samtliga är uppfyllda ska vi i normalfallet avstyrka ansvarsfrihet:

1. Bolaget ska ha lidit en ekonomisk skada, eller att det finns en risk att bolaget kan komma att lida en ekonomisk skada.
2. Skadan, eller risken för skadan, ska inte vara oväsentlig.
3. Styrelseledamot eller den verkställande direktören ska, i sitt uppdrag, ha vidtagit en handling, som kan ha varit uppsåtlig eller oaktsam, alternativt ha underlåtit att agera.
4. Det ska föreligga ett relevant orsakssamband mellan skadan, eller risken för skada, och att denna är en sannolik (adekvat) följd av handlingen eller underlåtenheten.

Om ett eller flera av dessa kriterier rörande väsentlighet, oaktsamhet/vårdslöshet eller adekvat kausalitet inte är uppfyllda ska vi alltså motsatsvis *tillstyrka* ansvarsfrihet. Till skillnad från vid den finansiella revisionen, där vi ska *avstå från att uttala oss* i händelse av otillräckliga revisionsbevis, är utgångspunkten i förvaltningsrevisionen att vi ska lämna ett

Fördjupning_3_2020.indd 37 2020-09-22 21:10

”Enligt min uppfattning är det flera omständigheter som gör att förvaltningsrevisionen är svårtillgänglig...”

uttalande i form av antingen ett till- eller ett avstyrkande. Avsaknad av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis är alltså en sådan omständighet som i sig bör föranleda oss att avstyrka ansvarsfrihet, för att undvika att bolaget går miste om rätten att framställa skadeståndsanspråk.[7]

Svårigheterna i förvaltningsrevisionen

Enligt min uppfattning är det flera omständigheter som gör att förvaltningsrevisionen är svårtillgänglig och som är de främsta orsakerna till att den goda revisionsseden skulle behöva kompletteras med närmare vägledning:

- Förvaltningsrevisionen ska vara riskbaserad, men det saknas närmare vägledning för hur vi ska definiera eller formulera dessa risker.
- Hur *väsentlighet* i förvaltningen skiljer sig ifrån dito i årsredovisningen, som utgår ifrån vad påverkan är på de ekonomiska beslut som användarna av de finansiella rapporterna fattar. Standarden hänvisar till de avsedda användarnas (stämmodeltagarnas) intressen, och att särskilda omständigheter ska beaktas för skatter och avgifter, men är i övrigt ganska vag på punkten om hur väsentlighetstalen ska beräknas.
- Definitionen på ekonomisk skada – och risk för skada – är inte självklar i det här sammanhanget. Detta skadeståndsrättsliga begrepp exemplifieras inte närmare i standarden, utan beskrivs endast i abstrakta termer, vilket försvårar för oss att identifiera sådana skador.
- Det saknas en distinktion mellan vad som är en ekonomisk skada som uppkommit på grund av ett acceptabelt, eller till och med önskvärt, affärsmässigt risktagande ifrån styrelsens eller verkställande direktörens sida och en ekonomisk skada som uppkommit på grund av deras oaktsamhet eller vårdslöshet. Detta är förvisso alltid en bedömningsfråga, men desto viktigare med tydlig vägledning och exemplifiering.
- Förvaltningsrevisionen i andra företag än aktiebolag förutsätter en god kännedom om vad styrelsens och i förekommande fall verkställande direktörens ansvar är mot företaget enligt tillämplig rörelselagstiftning[8], stadgar eller andras styrdokument samt vad vårt ansvar är att uttala oss om. Standarden anger att den ska tillämpas även vid granskning av förvaltningen i andra företagsformer, men ger ingen närmare vägledning än så.

Vad bör då göras?

Mitt förslag för att komma till rätta med dessa omständigheter är att den goda revisionsseden för förvaltningsrevisionen kompletteras på följande fyra punkter, som utvecklas i efterföljande del av denna artikel:

A. Förvaltningsrevisionen bör i högre utsträckning spegla hur den finansiella revisionen är strukturerad – inte bara utgå ifrån den. Som framgår av nästa avsnitt finns det ett stort antal beröringspunkter med kraven i revisionsstandarderna för den finansiella revisionen.

B. Begreppet *Risk för väsentlig brist i styrelsens och verkställande direktörens förvaltning* bör införas för en mer målinriktad och precis förvaltningsrevision. Ett sådant begrepp skulle tydliggöra kopplingen mellan vår riskbedömning, planerade och genomförda granskningsåtgärder, slutsatser och uttalanden.

C. Omfattande konkreta exempel på vad som är ekonomisk skada och vad som utmärker sådana skador som kan påverka vårt uttalande om ansvarsfrihet.

D. Närmare vägledning om förvaltningsrevision av andra företagsformer än aktiebolag, såsom handels- och kommanditbolag, olika typer av stiftelser, filialer samt ekonomiska och ideella föreningar. Även om vi inte alltid uttalar oss om ansvarsfrihetsfrågan eller ersättningsskyldighet mot företaget i revisionen av dessa finns det, enligt min mening, behov av förtydligande och stöd här, eftersom vi nästan alltid behöver ta ställning till om någon skada har åsamkats företaget.

Fördjupning_3_2020.indd 38 2020-09-22 21:10

A. En avspegling av hur den finansiella revisionen är strukturerad

Den nuvarande standarden föreskriver att förvaltningsrevisionen ska ”ta sin utgångspunkt i revisionen enligt ISA, vilken avser granskning av bolagets finansiella rapporter”.[9] Man tänker sig att ”alla väsentliga förhållanden som framkommer i samband med revisionen i enlighet med ISA” ska beaktas i förvaltningsrevisionen. Tanken är alltså inte att förvaltningsrevisionen ska vara en fristående, självständig del av den lagstadgade revisionen, utan en sammankopplad del. Här skulle nog RevR 209 kunna omarbetas och utvecklas för att i högre grad spegla den finansiella revisionen, vilket, hävdar jag, torde leda till högre kvalitet i förvaltningsrevisionen. Dessutom bör vår förmåga att identifiera och hantera frågeställningar som har bäring på förvaltningsrevisionen öka.

Flera beröringspunkter mellan den finansiella revisionen och förvaltningsrevisionen

En genomgång av befintliga ISA-standarder ger vid handen att det finns flera punkter i dem som den goda seden för förvaltningsrevision sedan skulle kunna kompletteras med genom att hänvisa till dem. Exempelvis skulle förvaltningsrevisionen kunna spegla den finansiella revisionen när revisorn utför följande moment:

- ISA 220 *Kvalitetskontroll av finansiella rapporter* – Standarden bör förtydliga att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen (”EQCR”) även ska omfatta förvaltningsrevisionen; den utsedda särskilda kvalitetsgranskaren bör genomföra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som revisionsteamet har gjort, och slutsatserna de har kommit fram till, vid utformningen av förslaget till uttalande i ansvarsfrihetsfrågan i revisionsberättelsen. Denna utvärdering bör innefatta diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvariga revisorn, genomgång av viss revisionsdokumentation avseende de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser de har kommit fram till.
- ISA 230 *Dokumentation av revisionen* – RevR 209 bör kompletteras med ett motsvarande krav som i ISA 230 på en ”röd tråd” i dokumentationen även för förvaltningsrevisionen; att revisorn upprättar en tillräcklig och ändamålsenlig dokumentation som grund för sitt uttalande om ansvarsfrihet.[10] Revisionsdokumentationen i förvaltningsrevisionen ska vara tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts, resultaten av granskningsåtgärderna och vilka revisionsbevis som har inhämtats. Dessutom vilka betydelsefulla frågor som har uppstått under förvaltningsrevisionen, vilka slutsatser som revisorn har dragit från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts.
- ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter* – Om revisorn upptäcker en felaktighet, vare sig den är väsentlig eller inte, och han eller hon har skäl att tro att den är eller kan vara resultatet av oegentligheter kopplade till styrelsen eller VD:s förvaltning, bör påverkan på ansvarsfriheten utvärderas, dock med beaktande av skyldigheten att inte röja uppgifter i vissa fall.[11] Samma bör gälla om sådana felaktigheter orsakats av underlåtenhet av styrelse och VD till följd av bristande intern kontroll eller uppföljning av verksamheten.
- ISA 250 *Beaktande av lagar m.m. vid revision av finansiella rapporter* – Överträdelser som bottnar i underlåtenhet att följa lagar och regler kan ha bäring på ansvarsfrihetsfrågan, beroende på om de leder till, eller riskera att leda till, ekonomisk skada. I lindrigare fall kan de leda till anmärkning, erinran eller skriftlig rapportering. Standarden skulle behöva förtydliga i vilken utsträckning revisorn ska dokumentera vilken tillämplig rörelselagstiftning, redovisningslagstiftning[12], styrdokument och andra regler som kan påverka vårt uttalande om ansvarsfrihet eller att vi behöver lämna anmärkningar i revisionsberättelsen.
- ISA 260 *Kommunikation med ansvariga för företagets styrning* – Kommunikationen med styrelse och ledning bör omfatta även revisorns ansvar för förvaltningsrevisionen, identifierade risker för väsentliga brister i förvaltningen, planerad inriktning och omfattning samt tidpunkt för förvaltningsrevisionen, planerade granskningsåtgärder samt betydelsefulla iakttagelser i förvaltningsrevisionen i form av identifierade ekonomiska skador, överträdelser av ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Särskilda väsentlighetstal som används i förvaltningsrevisionen bör också kommuniceras.
- ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* – När revisorn utarbetar sin granskningsplan bör det framgå explicit av RevR 209 att den även ska innehålla en beskrivning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av riskbedömningen, planerade granskningsåtgärder och andra åtgärder som ska genomföras under förvaltningsrevisionen.
- ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* – Revisorns riskbedömning bör även omfatta identifiering och bedömning av *risker för väsentliga brister i styrelsens och VD:s förvaltning* för

Fördjupning_3_2020.indd 39 2020-09-22 21:10

att ge en grund som revisorn kan använda för att utforma och utföra fortsatta förvaltningsgranskningsåtgärder, genom att förstå verksamheten, utföra analytiska granskningsåtgärder samt göra förfrågningar hos ledning och styrelse.

- ISA 320 *Väsentlighet* – Revisorn bör utgå ifrån vilket behov som i första hand stämman har av uttalandet om ansvarsfrihet vid fastställande av väsentlighet för förvaltningsrevisionen. I det här sammanhanget är det rimligt för revisorn att anta att användarna har grundläggande kunskaper om finansiell rapportering och tillämpliga civilrättsliga regler. Väsentlighetstalen ska ligga till grund för riskbedömningen och den efterföljande planeringen av lämpliga förvaltningsgranskningsåtgärder. När revisorn överväger effekten av identifierade ekonomiska skador överväger han eller hon inte bara storleken på dem utan också deras karaktär och de särskilda omständigheterna kring deras förekomst inför ställningstagandet om ansvarsfrihet.
- ISA *330 Revisorns hantering av bedömda risker* – Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga brister i förvaltningen. Revisionsdokumentationen ska omfatta de övergripande åtgärderna för hantering av de bedömda riskerna för väsentliga brister i förvaltningen samt karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de fortsatta granskningsåtgärder som har utförts.
- ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter identifierade under revisionen* – Identifierade ekonomiska skador hänförliga till väsentliga brister i förvaltningen bör ackumuleras och jämföras med det övergripande väsentlighetstalet för detta ändamål, på samma sätt som görs i den finansiella revisionen.
- ISA 550 *Närståendeförhållanden* – Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga brister i förvaltningen som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner, eftersom det kan vara områden med en förhöjd risk för ekonomiska skador. Detta görs lämpligen genom förfrågningar hos företagsledningen och styrelsen, analys av de finansiella rapporterna och inspektion av relevanta dokument i syfte att identifiera eventuella ekonomiska skador som har uppkommit, i form av att bolaget har köpt varor eller tjänster för dyrt, eller sålt varor eller tjänster för billigt, till närstående fysiska eller juridiska personer.

B. Risk och väsentlighet

Förvaltningsrevisionen ska, på samma sätt som den finansiella revisionen, vara riskbaserad, och det finns en väsentlighetsaspekt att förhålla sig till under samtliga tre faser i revisionen.

Planeringsfasen

Det finns inte tillnärmelsevis samma omfattande eller ingående vägledning för förvaltningsrevisionen som för den finansiella revisionen avseende risk och väsentlighet på dessa områden. Vad som anges i RevR 209 är att väsentlighetstalen normalt sett är lägre i förvaltningsrevision.[13]

Utgångspunkten i förvaltningsrevisionen bör vara utförliga och precisa riskbeskrivningar, baserade på förståelse för verksamheten, dess miljö och interna kontroll. Mitt förslag är att den goda revisionsseden uttryckligen ska ange att revisorn ska identifiera och formulera *Risker för väsentliga brister i styrelsens och VD:s förvaltning* i planeringen av revisionen på motsvarande sätt som *Risker för väsentliga fel* ska identifieras enligt ISA 315 p 5. Man skulle kunna tänka sig att standarden exemplifierar dessa risker i förvaltningen kring följande områden:

- Risk att beslut i frågorna X, Y eller Z orsakar en ekonomisk skada på bolaget.
- Risk att bolaget inte deklarerar och betalar skatter och avgifter.
- Risk att brister i intern kontroll orsakar ekonomisk skada i form av avgifter, böter eller skadestånd.
- Risk för att undermålig rapportering och uppföljning av verksamheten orsakar ekonomisk skada genom att den inte fångar upp sådana brister i förvaltningen som styrelsen borde åtgärda.
- Risk för att bristande beslutsunderlag leder till att oaktsamma beslut fattas som orsakar ekonomisk skada i form av värdeminskningar, intäktsbortfall eller kostnader.
- Risk för att bristande förståelse för tillämpliga regelverk leder till överträdelser eller underlåtenheter som orsakar ekonomisk skada på bolaget.
- Risk att underlåtenhet att förbereda för och implementera nya regelverk i tid orsakar ekonomisk skada i form av sanktionsavgifter, böter med mera.
- Risk för ekonomiska skador till följd av felprissättning i transaktioner med närstående personer.

Beträffande väsentlighetstal föreskriver RevR 209, precis som ISA 320, att väsentlighetstalet ska fastställas vid den inledande planeringen, i samband med riskbedömningen, och sedan omprövas under revisionens förlopp. Det kan vara lätt att glömma att standarden föreskriver att revisorn ska beräkna sådana särskilda väsentlighetstal för

Fördjupning_3_2020.indd 40 2020-09-22 21:10

”Standarden skulle behöva förtydliga att det finns andra lämpliga verktyg att ta till...”

förvaltningsrevisionen i planeringsfasen utifrån de kvalitativa och kvantitativa aspekter som standarden föreskriver. Orsaken till detta kanske står att finna i – faktisk eller upplevd – otydlighet i revisionsstandarden på detta område. Detta är lite olyckligt, eftersom uttalandet i ansvarsfrihetsfrågan ofta står och faller med om vi anser att en ekonomisk skada, eller risk för sådan, är väsentlig eller inte.

Standarden anger dock, till skillnad från ISA 320 p 11, inga krav på att beräkna en arbetsväsentlighet (planning materiality) för att ta höjd för fel som vi inte upptäcker. Det kan i och för sig vara berättigat, eftersom det inte torde finnas samma behov av marginal för upptäcktsfel i förvaltningsrevisionen (som väl normalt inte baseras på granskning av revisionsmässiga eller icke revisionsmässiga urval i en population), men fråga är om inte ett belopp för uppenbart betydelselösa fel i förvaltningen också bör fastställas, som i ISA 450 p 15 a. Kraven på väsentlighet bör alltså förstärkas, förtydligas och kompletteras med närmare vägledning, för att främja att väsentlighetsaspekten beaktas och dokumenteras redan i planeringen av förvaltningsrevisionen. Min uppfattning är att det även finns ett behov av utförligare vägledning om lämpliga referensvärden (bench-marks) att använda för beräkning av väsentlighetstal för förvaltningsrevisionsändamål.

Genomförandefasen

Utifrån en mer målmedveten och fokuserad förvaltningsrevision, baserad på vad som revisorn anser vara väsentligt och på identifierade risker för väsentliga brister i förvaltningen, ska revisorn sedan utforma lämpliga granskningsåtgärder som specifikt adresserar dessa risker. Detta skulle alltså motsvara kraven i ISA 330 p 6 på att revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Detta bör även leda till att vi fångar upp frågeställningar och problem som rör förvaltningen tidigare i revisionen.

Rapporteringsfasen

Rapporteringsskyldigheten i förvaltningsrevisionen omfattar i förstone identifierade brister, antingen som avvikande utformning av revisionsberättelsen (i form av avstyrkande av ansvarsfrihet eller anmärkning) eller som föreskriven (icke offentlig) rapportering enligt specifika revisionsstandarder[14]. Standarden skulle behöva förtydliga att det finns andra lämpliga verktyg att ta till, utifrån ett ställningstagande kring väsentlighet och risk, i fall något eller några av kriterierna rörande väsentlighet, oaktsamhet/vårdslöshet eller adekvat kausalitet inte är uppfyllda, och på vilket sätt:

- Erinran, till exempel vid konstaterad skada som orsakats av verkställande direktör eller styrelseledamot, men som inte anses vara ”väsentlig”.
- Rapportering av brister i tillsyn, intern kontroll eller beslutsunderlag med mera, men där ekonomisk skada som uppstått inte föranleder avstyrkande på grund av bristande adekvat kausalitet eller oväsentlighet.

C. Mer konkreta exempel på ekonomisk skada

Vad standarden framförallt skulle behöva kompletteras med är konkreta exempel på vad som skulle kunna vara en ekonomisk skada i det här sammanhanget i form av typexempel för att ge revisorerna närmare vägledning. Sannolikt är det långt flera sådana händelser som vi stöter på i den finansiella revisionen än vad vi faktiskt beaktar inom ramen för förvaltningsrevisionen. Rimligen finns en rik flora av rättsfall och avgöranden från Revisorsinspektionen att grunda sådan vägledning på. Med ”ekonomisk skada” torde i det här sammanhanget avses **intäktsbortfall**, **förlust** eller **värdeminskning** som åsamkats bolaget, till exempel på grund av att styrelse eller VD har:

- Fattat beslut om större förvärv eller försäljningar av tillgångar på undermåliga eller otillräckliga beslutsunderlag.
- Underlåtit att avbryta havererade projekt i tid (med påföljd av betydande nedskrivningar) på grund av för svag uppföljning eller övervakning.

Fördjupning_3_2020.indd 41 2020-09-22 21:10

”Här saknas kanske oftare tydliga, dokumenterade beslut med tillhörande underlag, jämfört med vid styrelsebeslut.”

- Underlåtit att teckna ett försäkringsskydd för bolagets verksamhet i förhållande till dess omfattning, art och komplexitet.
- Underlåtit att säga upp avtal i tid som inte medför några motprestationer för bolaget, att förnya licenser eller avtal eller att lämna in anbud i tid.
- Underlåtit att implementera tillfredsställande intern kontroll, vilket orsakat ekonomiska skador i form av förluster eller värdeminskningar.
- Orsakat bolaget skadestånd eller böter på grund av underlåtenhet att följa regler eller för drift av verksamhet utan tillstånd.
- Lånat ut tillgångar eller likvida medel utan affärsmässig grund eller tillfredsställande säkerhet.
- Vidtagit otillräckliga förberedelser inför förstagångstillämpningar av väsentliga regelverk eller ansökningsförfaranden.
- Sålt varor eller tjänster för billigt till, eller köpt varor och tjänster för dyrt från, närstående fysiska eller juridiska personer.
- Hanterat och följt upp obestånds- och kapitalbristsituationer på ett bristfälligt sätt.
- Underlåtit att införa lämplig ansvarsfördelning, organisation, intern rapportering och medelsförvaltning samt tillsyn och kontroll av löpande bokföring och bokslut.

Listan är på inget sätt uttömmande, men förhoppningsvis framgår att det finns långt flera omständigheter som kan ha bäring på ansvarsfrihetsfrågan än vad som kanske är direkt uppenbart.

En mer komplicerad, men inte desto mindre väsentlig, frågeställning rör gränsdragningen mellan å ena sidan ekonomiska skador som uppkommit genom beslut som, i och för sig, ligger inom bolagets verksamhet och som varit föremål för tillräcklig beredning och å andra sidan vad som är en ekonomisk skada som uppkommit genom vårdslöshet. Även på detta område bör den goda revisionsseden omfatta flera handfasta exempel som ger vägledning åt revisorn. Ett typexempel är när vi konstaterar att ett företag har förlorat ett avtal som har inbringat stora intäkter. Om detta beror på att styrelse eller VD har valt att inte förnya avtalet, eller inte lämna in en offert när det ska förnyas, till exempel för att man inte är bekväm med riskexponeringarna eller lönsamheten i det, och detta bygger på ett robust, tillförlitligt beslutsunderlag bör det inte påverka ansvarsfrihetsfrågan. Detsamma gäller givetvis om avtalet förloras i ett anbudsförfarande. Om förlusten däremot beror på underlåtenhet att förnya avtalet i tid, eller skicka in ett anbud inom föreskriven tidsfrist, på grund av vårdslöshet eller oaktsamhet, kan medföljande intäktsbortfall vara fråga om sådan ekonomisk skada som vi ska bedöma utifrån ett ansvarsfrihetsperspektiv.

Även om det inte finns någon definierad *business judgement rule* i Sverige har svenska domstolar varit mycket restriktiva med att överpröva huruvida styrelseledamöters och VD:s förvaltningsåtgärder varit affärsmässigt kloka; ledning och styrelse anses ha stor handlingsfrihet att sköta företagets förvaltning enligt eget gottfinnande. Dock skulle praxis på detta område kunna sammanfattas enligt följande ett affärsmässigt beslut inte ska anses ha varit vårdslöst, under förutsättning att det var vederbörligen berett på tillfredsställande beslutsunderlag, att beslutet har fattats i enlighet med dessa underlag, att de relevanta omständigheterna som förelåg vid den tidpunkten har beaktats och att beslutsfattarna inte har agerat utan andra intressen än företagets i övertygelsen om att beslutet skulle gynna företaget[15]. Den goda seden inom förvaltningsrevisionen skulle behöva omfatta denna rättspraxis för närmare vägledning i denna fråga.

I sammanhanget kan också nämnas att vägledningen borde kompletteras med exempel på granskningsåtgärder som revisionsteamet bör utföra för att identifiera beslut som VD har fattat enligt sin behörighet och befogenhet att företräda bolaget inom ramen för den löpande förvaltningen, eller som inte kunnat avvakta styrelsens beslut. Här saknas kanske oftare tydliga, dokumenterade beslut med tillhörande underlag, jämfört med vid styrelsebeslut. Detta gör det svårare för oss att identifiera beslut eller underlåtelser som orsakat ekonomiska skador

Fördjupning_3_2020.indd 42 2020-09-22 21:10

till följd av VD:s agerande och att bedöma om de var föremål för tillräcklig beredning.

D. Övriga associationsformer

Standarden går tyvärr inte närmare in på vad vårt uppdrag omfattar, eller vad vårt ansvar är, i granskningen av andra associationsformer än aktiebolag. Desto mer skulle vi vara betjänta av närmare vägledning på detta område. Nedan följer en kort beskrivning av ett antal övriga associationsformer som vi inte sällan har att granska. Även om vi inte alltid gör ett specifikt uttalande i ansvarsfrihetsfrågan eller uttalar oss i frågan om ersättningsskyldighet kan föreligga mot företaget i dessa revisioner handlar det (nästan) alltid om att ta ställning till om företrädarna för företaget – till följd av uppsåt eller oaktsamhet – orsakat skada. Därför bör vad som ovan föreskrivits även omfatta dessa associationsformer.

Ekonomiska föreningar

En ekonomisk förening är en **samarbetsform mellan tre eller flera medlemmar** enligt 2018 års lag om ekonomiska föreningar (EFL) som har till syfte att **främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet.**

Vi lämnar en revisionsberättelse till föreningsstämman om styrelsemedlemmarnas och (i förekommande fall) verkställande direktörens förvaltning under räkenskapsåret som innehåller ett uttalande i ansvarsfrihetsfrågan, på samma sätt som i ett aktiebolag.

Om vi funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har vidtagit någon åtgärd, eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, ska det anmärkas på i revisionsberättelsen. Detsamma gäller om vi har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med EFL, tillämplig lag om årsredovisning eller stadgarna.

Ideella föreningar

En ideell förening är en **sammanslutning utan egen rörelselagstiftning**, men för vilka det ändå finns god föreningssed och allmänna associationsrättsliga principer att beakta. Den behöver ha **utsett en styrelse** och **antagit stadgar** som ska innehålla bestämmelser om en målsättning med föreningen som skiljer den från andra föreningar och som ger föreningen en individualitet. Styrelsens uppgift är att sköta föreningens angelägenheter och att företräda föreningen utåt.

Frågor om redovisning och revision är i regel, men inte alltid, behandlade i den enskilda föreningens stadgar, som är den främsta rättskällan för dessa associationer. Dessa ska alltid beaktas vid utformningen av revisionsberättelsen. Om stadgarna föreskriver att ansvarsfrihet för VD (eller motsvarande) ska beslutas av föreningsstämman ska revisionsberättelsen även innehålla uttalande om det, utöver uttalande om styrelsens förvaltning.

Handels- och kommanditbolag

Ett handels- eller kommanditbolag är en **samarbetsform mellan två eller flera bolagsmän** som har lika stora ekonomiska rättigheter och förvaltningsrättigheter (utom kommanditdelägare, som saknar förvaltningsrättighet) enligt 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag. Det finns normalt ingen stämma i ett sådant bolag, såvida inte bolagsavtalet föreskriver det.

Vi uttalar oss om företagsledningens eller bolagsmännens förvaltning av bolaget under året, men **inte** om ansvarsfrihet. Däremot ska vi anmärka på om någon bolagsman eller företagsledningens medlemmar har vidtagit åtgärd, eller gjort sig skyldig till försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget[16].

Stiftelser

En stiftelse är en **fristående förmögenhetsmassa** som förvaltas av en styrelse eller en extern förvaltare. Det finns inga ”ägare” till en stiftelse, eller någon stämma, utan vi lämnar vår revisionsberättelse till styrelsen eller förvaltaren.

Vi uttalar oss om styrelsen eller förvaltarens förvaltning av stiftelsen under året, men inte om ansvarsfrihet. Styrelsen väljer ibland att utse en VD i större stiftelser, men denne är ingen registrerad funktionär hos länsstyrelsen och aldrig en person vars förvaltning vi uttalar oss om.

Dock måste vi genomföra en förvaltningsrevision för att kunna uttala oss om vi har funnit att någon styrelseledamot företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen[17].

Filialer

En filial är en **del av ett utländskt företag** som förvaltas självständigt här i Sverige. Den ska alltid ha en verkställande direktör, vars förvaltning av filialen under året, inklusive hanteringen av skatter och avgifter, vi uttalar oss om i revisionsberättelsen.

Vi lämnar dock **inget uttalande om ansvarsfrihet**, eller om verkställande direktören har orsakat filialen någon skada, som kan föranleda ersättningsskyldighet, endast om filiallagen har följts i alla väsentliga avseenden.

Fördjupning_3_2020.indd 43 2020-09-22 21:10

”Min förhoppning är att den utveckling av den goda revisionsseden som jag föreslår skulle förtydliga revisorns ansvar och förståelsen för tillämpliga regelverk.”

Avslutning

Sammanfattningsvis är min uppfattning att en omarbetad eller ny revisionsstandard enligt mina förslag i denna artikel avseende förvaltningsrevisionen skulle bidra till en högre kvalitet i revisionen och bättre underbyggda uttalanden som vägledning till stämman i ansvarsfrihetsfrågan. En sådan standard bör även kunna skapa mervärden i övrigt till stämma, styrelse och företagsledning i frågor som rör företagets förvaltning.

Min förhoppning är att den utveckling av den goda revisionsseden som jag föreslår skulle förtydliga revisorns ansvar och förståelsen för tillämpliga regelverk, inte bara för revisorer utan även för andra användare av årsredovisningar och revisionsberättelser. De tillkortakommanden som jag har identifierat bör kunna åtgärdas med en högre grad av samspel mellan förvaltningsrevisionen och den finansiella revisionen, införande av begreppet *Risk för väsentlig brist i styrelsens och verkställande direktörens förvaltning*, väsentligt fler konkreta typexempel på ekonomiska skador (med tydlig distinktion av sådana som påverkar vårt ställningstagande i ansvarsfrihetsfrågan) och utförligare vägledning om specifika omständigheter att beakta vid granskning av andra företagsformer

Jag ser framför mig att revisionsteamen med en tydligare vägledning skulle vara väsentligt bättre rustade att identifiera och hantera frågeställningar som har bäring på eventuell ersättningsskyldighet mot företagen som vi granskar.

HENRIK PERSSON
auktoriserad revisor på Deloitte.

Fotnoter

1) Se 9 kap. 33 och 34 §§ ABL.

2) Se 9 kap. 3 § ABL.

3) Svernlöv, Carl, ”Styrelse- och VD-ansvar i aktiebolaget”, andra upplagan, Norstedts Juridik 2012, sid 59.

4) Beviljad ansvarsfrihet kan under vissa omständigheter åsidosättas, t.ex. om stämman inte hade fullständig information i frågan eller om brott uppdagades.

5) RevR 209 p 1.3.

6) Se 9 kap. 33 § ABL och RevR 209 p 3.9 – 3.11.

7) RevR 209, punkt 3.14 och 3.15

8) Med rörelselagstiftning avses 2005 års aktiebolagslag, 2018 års lag om ekonomiska föreningar, 1980 års lag om handelsbolag och enkla bolag, 1994 års stiftelselag och 1992 års sag om utländska filialer. Därtill omfattas 2010 års försäkringsrörelselag och 2004 års bank- och finansieringsrörelselag.

9) RevR 209 Förvaltningsrevision, punkt 3.2.

10) RevR 209 skulle också kunna förtydliga vad revisorn förväntas dokumentera avseende förvaltningsrevisionen för att efterleva kraven på dokumentation i revisorslagens 24§ och Revisorsinspektionens föreskrifter.

11) Se till exempel RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt som föreskriver meddelandeförbud i vissa situationer.

12) Med redovisningslagstiftning avses 1995 års årsredovisningslag, 1995 års lag om årsredovisning i försäkringsföretag och 1995 års lag om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag.

13) Se RevR 209 p 3.3.

14) RevR 209 p 5.4.

15) Se Vänbok till Anders Lagerstedt, Jure Förlag 2020 – En svensk business judgment rule? Av Carl Svernlöv och Styrelse- och VD-ansvar i aktiebolaget, sid 58 – 59, av Carl Svernlöv, andra upplagan, 2012 Norstedt Juridik.

16) RevR 700 Revisionsberättelsens utformning p 95 och bilaga 1, exempel 10.

17) Se 4 kap. 11 § stiftelselagen (1994:1220) och RevR 700 Revisionsberättelsens utformning p 118 och bilaga 1, exempel 13.

Fördjupning_3_2020.indd 44 2020-09-22 21:10

Redovisning av omställningsstöd

Det finns många bedömningar som behöver göras avseende redovisning av omställningsstödet. Som vi tidigare har redogjort för i artikeln Frågor i redovisningen avseende korttidsarbete (Balans Fördjupning nr 2 2020), kan tidpunkten för redovisning av det statliga stödet skilja sig åt mellan IFRS/RFR 2 och K2/K3 på grund av vilka krav respektive regelverk ställer för när redovisning ska ske. Vid vilken tidpunkt stödet ska redovisas påverkar även frågan om ett företag är på obestånd eller inte. Denna artikel behandlar dock inte frågan om obestånd vidare, skriver Johan Roempke och Eva Törning, FAR:s Operativa grupp för finansiell rapportering.

Text: **Johan Roempke & Eva Törning**

Period som stödet avser

Omställningsstödet syftar till att täcka en andel av vissa fasta kostnader för mars och april 2020. Dessa månader är idag stängda i bokföringen varför det inte går att bokföra i dessa perioder längre. Tidigaste tidpunkten för redovisning av omställningsstödet kan således vara juni 2020, vilket är den månad då ansökningarna öppnades och det var möjligt att söka stödet.

Tidpunkt för redovisning av omställningsstödet

När möjligheten att ansöka om stödet öppnade 2020-06-22 var lagstiftningen redan på plats varvid reglerna för villkoren som ska vara uppfyllda för att söka stödet också då var kända. Ett av de villkor som ska vara uppfyllda för att stöd ska erhållas, är att företaget inte ska vara på obestånd när ansökan *prövas* [av Skatteverket].

Enligt K2 och K3 ska villkoren för ett offentligt bidrag vara uppfyllda, för att redovisning av stödet ska kunna ske. Vid diskussioner inom den operativa gruppen för finansiell rapportering (tidigare Policygruppen för redovisning) var gruppen enig om att ett företag normalt inte kan ha vetskap om när Skatteverket prövar ärendet och kan därför inte intäktsredovisa vid denna prövningstidpunkt. Det kan noteras att detta skiljer sig från stödet för korttidsarbete, där företaget inte får vara på obestånd vid *ansökningstillfället*. Gruppen enades därför i uppfattningen att i praktiken, givet utformningen av villkoren i stödet, sker redovisning först när beslut om omställningsstöd har erhållits från Skatteverket. Skulle företaget ha vetskap om att prövning pågår men är osäker på om omställningsstödet kommer att erhållas, eller till vilket belopp, kan alltså ingen redovisning ske av stödet, förrän sådan osäkerhet är undanröjd. Redovisning av omställningsstödet kan således tidigast ske i juni 2020 men, för de flesta företag kommer redovisningen ske i juli eller augusti 2020, i samband med att besluten skickas ut.

Enligt IFRS och RFR 2 ska inte statliga bidrag redovisas i balansräkningen och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att (a) företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen, och (b) bidragen kommer att erhållas. Statliga bidrag ska därefter redovisas systematiskt i resultatet över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Ett statligt bidrag som lämnas som ersättning för kostnader som företaget redan haft ska redovisas i resultatet för den period under vilken företaget erhåller fordran på staten.

För ett företag som upprättar en delårsrapport för Q2 per 30 juni 2020 enligt IAS 34, innebär ovanstående att detta företag ska redovisa det statliga stödet i resultat för det andra kvartalet om företaget kan göra gällande att det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med omställningsstödet och att detta stöd kommer att erhållas. Redovisning av omställningsstöd kan ske i det andra kvartalet oavsett om företaget har lämnat in sin ansökan eller ej per 30 juni.

Klassificering av omställningsstödet

Vid tillämpning av K2 eller K3 bokförs omställningsstödet i sin helhet i kontogrupp 39 *Övriga rörelseintäkter* (BAS 2020). Nettoredovisning mot kostnader är inte tillåten enligt K2 och K3.

Vid tillämpning av IFRS eller RFR 2 redovisas bidraget för omställningsstöd antingen separat eller i posten *Övriga rörelseintäkter* alternativt dras de av vid redovisningen av motsvarande kostnader (kostnadsreduktion).

Ansökningsperioden för omställningsstöd löper från och med 22 juni till och med 31 augusti 2020. (Efter att artikeln publicerades har omställningsstödet förlängts. Reds. anm.)

FAR:S OPERATIVA GRUPP FÖR FINANSIELL RAPPORTERING
genom Johan Roempke och Eva Törning.

Fördjupning_3_2020.indd 46 2020-09-22 21:10