

2023-04-28

Högsta domstolen
Box 2066
103 12 Stockholm

Yttrande i mål om bl.a. återbäringskyldighet enligt 17 kap. 6 § aktiebolagslagen, Högsta domstolens mål

Yttrande

En skyldighet att betala skadestånd ska tas upp som en avsättning i en årsredovisning så snart det finns en legal förpliktelse för företaget att betala skadestånd. Skyldigheten att göra en avsättning kan därmed i det enskilda fallet inträda även innan företagens skyldighet att betala skadestånd har fastställts genom dom, skiljedom eller överenskommelse och även innan något krav på skadestånd har framställts.

Skyldigheten att göra en avsättning är dock begränsad till de fall där förpliktelsen är säker eller sannolik (se 3 kap. 9 § årsredovisningslagen, 1995:1554). Någon avsättning behöver därför inte göras om det visserligen finns indikationer på att företaget kan vara skadeståndsskyldigt men bedömningen inte når upp till nivån ”sannolikt”. I detta ligger att avsättning ska göras om det är mera troligt att företaget är skadeståndsskyldigt än att så inte är fallet.

Förutsättningarna för att bedöma om en förpliktelse är ”sannolik” kan förändras över tid till följd av information som successivt kommer i dagen fram till upprättandet av årsredovisningen (och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen). Skyldigheten att göra en avsättning inträder då när omständigheterna sammantagna gör det i nyss angiven bemärkelse sannolikt att förpliktelsen föreligger och kommer att behöva fullgöras.

En ytterligare förutsättning för att ett företag ska ha skyldighet att göra en avsättning är att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av det belopp som kan komma att behöva betalas ut.

Högsta domstolens begäran om yttrande

Högsta domstolen har begärt att Bokföringsnämnden yttrar sig i ett mål som rör bl.a. återbäringsskyldighet enligt 17 kap. 6 § aktiebolagslagen. Målet rör bl.a. frågan om ett bolag har varit förhindrat att besluta om vinstutdelning enligt den s.k. beloppsspärren i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen.

I begäran konstateras att en rättslig fråga som aktualiseras i målet är när i tiden avsättning för ett (potentiellt) skadeståndskrav bör göras i en årsredovisning.

Som Bokföringsnämnden har uppfattat Högsta domstolens begäran finns det anledning för nämnden att uttala sig om under vilka förutsättningar ett företag har skyldighet att göra en avsättning och när avsättningen i så fall ska göras.

Bakgrunden

Det bolag vars redovisning målet gäller, bolaget F, beslutade år 2015 och 2016 om två vinstutdelningar till moderbolaget FH. Besluten fattades på grundval av bolagets årsredovisningar för år 2014 respektive 2015. Genom en skiljedom år 2018 förpliktades bolaget att betala skadestånd till ett annat bolag (nedan ”det tyska bolaget”) för ett avtalsbrott begånget under år 2014. Strax efter skiljedomen försattes bolaget i konkurs. Bolaget F:s konkursbo har väckt talan mot moderbolaget FH m.fl. och har bl.a. yrkat att moderbolaget FH ska återbära de utdelade beloppen.

Målet aktualiserar frågan om bolaget F redan i årsredovisningarna för åren 2014 och 2015 borde ha gjort en avsättning för den sedermera fastställda skadeståndsskyldigheten. Om så hade skett, skulle – enligt hovrättens bedömning i målet – bolaget ha varit förhindrat att besluta om vinstutdelning i den omfattning som skedde (jfr 17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen, 2005:551).

Avgränsningen av Bokföringsnämndens yttrande

Mot den angivna bakgrunden finner Bokföringsnämnden anledning att uttala sig om vad som får anses gälla om företags skyldighet att göra avsättningar i sina årsredovisningar. Frågor om tillämpningen av 17 kap. 3 och 6 §§ aktiebolagslagen berörs i övrigt inte i yttrandet. Inte heller behandlar yttrandet den fråga om återvinning i konkurs som också är uppe i målet.

Tillämpliga lagregler och kompletterande normgivning

Av de handlingar som Bokföringsnämnden har tagit del av framgår att bolaget F från och med räkenskapsåret 2014 upprättade sina årsredovisningar med tillämpning av årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Nedan redogör Bokföringsnämnden därför för de regler för avsättningar enligt årsredovisningslagen och K3 som var tillämpliga när årsredovisningar upprättades för räkenskapsåren 2014 och 2015.

I 3 kap. 1 § årsredovisningslagen anges:

Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen.

I 3 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen¹ anges:

Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

I K3 konstateras i en kommentar till denna paragraf att en avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

I punkten 21.4 i K3 utvecklas närmare under vilka förutsättningar en avsättning ska redovisas i en årsredovisning. I punkten anges:

Ett företag ska endast redovisa en avsättning om

- a) företaget på balansdagen har en befintlig legal förpliktelse eller informell förpliktelse till följd av en inträffad händelse,
- b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Vad som avses med en legal förpliktelse definieras i punkten 21.5 på följande sätt.

En legal förpliktelse är en förpliktelse till följd av

- a) ett kontrakt,
- b) lagstiftning, eller
- c) annan laglig grund.

¹ Artikel 12.12 Europaparlamentets och Rådets direktiv 2013/34/EU

Vad avser värderingen av en avsättning anges i punkten 21.9 första stycket följande.

En avsättning ska vid det första redovisningstillfället, värderas till den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

I årsredovisningslagen och K3 finns regler om händelser efter balansdagen.

I 2 kap. 4 § första stycket 3 b årsredovisningslagen anges följande.

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttas:

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

b) hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, ---

Punkten 32.3 i K3 anger:

Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen men som inträffat efter balansdagen och innan den finansiella rapporten avges ska beaktas genom att justera beloppen eller att redovisa inte tidigare medtagna poster.

I punkten 2.19 i K3 anges vad som menas med sannolikt:

Sannolikt innebär att något är mer troligt än inte.

Uttalandet tar sikte på bl.a. redovisning av skulder och får därmed, med den i K3 använda terminologin (se ovan), betydelse även vid tolkningen av punkten 21.4.

Bokföringsnämndens bedömning

När det rör årsredovisningar som upprättas enligt K3 gäller följande i fråga om företagets skyldighet att göra en avsättning.

Det första som ska bedömas är om företaget på balansdagen har en befintlig legal förpliktelse till följd av en inträffad händelse. En legal förpliktelse kan utgöras av exempelvis en kontraktuell eller utomobligatorisk skadeståndsskyldighet.

En skadeståndsförpliktelse ska redovisas som en avsättning så snart det finns en legal förpliktelse att betala skadestånd. Det innebär att en avsättning ska göras när den skadelidande enligt tillämpliga civilrättsliga regler har möjlighet att kräva skadestånd. Skyldigheten att göra en

avsättning kan därmed i det enskilda fallet inträda även innan företagets skyldighet att betala skadestånd har fastställts genom dom, skiljedom eller överenskommelse och även innan krav på skadestånd över huvud taget har framställts.

Skyldigheten att göra en avsättning är dock begränsad till de fall där förpliktelsen är säker eller sannolik (se 3 kap. 9 § årsredovisningslagen). Någon avsättning behöver alltså inte göras om det visserligen finns indikationer på att företaget kan vara skadeståndsskyldigt men bedömningen inte når upp till nivån ”sannolikt”. I detta ligger, enligt Bokföringsnämndens uppfattning, att avsättning ska göras om det är mera troligt att företaget är skadeståndsskyldigt än att så inte är fallet. Det innebär, annorlunda uttryckt, att risken för att företaget ska behöva betala skadestånd ska överstiga 50 procent.

Det är givet att förutsättningarna för att bedöma en förpliktelse som ”sannolik” kan förändras över tid till följd av information som successivt kommer i dagen fram till upprättandet av årsredovisningen (och som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen). Skyldigheten att göra en avsättning inträder i så fall när omständigheterna sammantagna gör det i ovan angiven bemärkelse sannolikt att förpliktelsen föreligger och kommer att behöva fullgöras.

En ytterligare förutsättning för att ett företag ska ha skyldighet att göra en avsättning är att det går att göra en tillförlitlig uppskattning av det belopp som kan komma att behöva betalas ut.

Det nu sagda innebär följande för bedömningen av om bolaget F borde ha tagit upp en avsättning i årsredovisningarna för åren 2014 och 2015.

Om bolaget F genom den år 2014 företagna överlåtelsen av varumärkena blivit skadeståndsskyldigt (dvs. det föreligger en förpliktelse) gentemot det tyska bolaget och det föreligger risk att denna skadeståndsskyldighet skulle behöva fullgöras, har bolaget F i princip varit skyldigt att göra en avsättning redan i årsredovisningen för år 2014. Detta förutsätter att det funnits anledning att bedöma att sannolikheten att skadeståndsskyldigheten skulle fullgöras som i vart fall sannolik, dvs. risken att behöva betala skadestånd ska ha framstått som högre än 50 procent. Därtill ska det ha varit möjligt att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet.

Det kan tilläggas att om förutsättningarna för att göra en avsättning inte var uppfyllda, kan företaget – enligt de regler som gällde vid de aktuella tidpunkterna – ha behövt redovisa förekomsten av en förpliktelse som en ansvarsförbindelse inom linjen i balansräkningen och lämna upplysningar

om ansvarsförbindelsen. Förekomsten av en ansvarsförbindelse påverkar dock inte storleken av det egna kapitalet.

Detta yttrande har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Sten Andersson
ordförande

Catarina Ranta
föredragande