

Det skatterättsliga företrädaransvaret

– en översyn

*Betänkande av
Utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret*

Stockholm 2020



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2020:60

SOU och Ds kan köpas från Norstedts Juridiks kundservice.
Beställningsadress: Norstedts Juridik, Kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@nj.se
Webbadress: www.nj.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Norstedts Juridik AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2020

ISBN 978-91-38-25102-7

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 31 oktober 2019 att ge en särskild utredare i uppdrag att se över vissa frågor som gäller det skatterättsliga företrädaransvaret. Regeringen beslutade samtidigt om direktiv för utredningen (dir. 2019:74).

Till särskild utredare förordnades samma dag f.d. justitierådet Christer Silfverberg.

Som sakkunnig förordnades från och med den 3 december 2019 professorn Teresa Simon-Almendal. Samma dag förordnades som experter departementssekreteraren Omar Bembli (Finansdepartementet), skatteexperten Mats Brockert (Srf konsult), kanslirådet Marina Ekenberg (Näringsdepartementet), rättsliga experten Daniel Eriksson (Skatteverket), vice överåklagaren Per Hedman (Ekobrottsmyndigheten), skatteexperten Patrick Krassén (Företagarna), verksjuristen Lena Norrsjö Göransson (Bolagsverket), skatteexperten Lynda Ondrasek Olofsson (Svenskt Näringsliv) och rådmannen Anna Stålnacke (Förvaltningsrätten i Stockholm).

Den 10 februari 2020 entledigades Lynda Ondrasek Olofsson och som ny expert förordnades från och med samma dag skatteexperten Katarina Bartels (Svenskt Näringsliv).

Sekreterare i utredningen har från och med den 13 november 2019 varit Stina Pettersson.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret.

Härmed överlämnas utredningens betänkande *Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn* (SOU 2020:60). Ett särskilt yttrande har bifogats betänkandet. Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i oktober 2020

Christer Silfverberg

/Stina Pettersson

Innehåll

Sammanfattning	17
1 Författningsförslag	29
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	29
1.2 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	33
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	35
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.....	37
1.5 Förslag till lag om ändring i radio- och tv-lagen (2010:696).....	38
2 Utredningens uppdrag och arbete	39
2.1 Utredningens uppdrag.....	39
2.2 Utredningens arbete	40
3 Allmänna utgångspunkter	43
3.1 Inledning.....	43
3.2 Företrädaransvarets syfte	45

3.3	Bestämmelser i aktiebolagslagstiftningen som berör företrädaransvaret	46
3.3.1	Ansvarsgenombrott	46
3.3.2	Styrelsens och verkställande direktörens förvaltningsansvar	49
3.3.3	Kapitalskyddsreglerna.....	50
3.4	Något om straffansvar för företrädare	52
3.5	Insolvensrättsliga aspekter	53
3.5.1	Skatternas ställning vid gäldenärens obestånd	53
3.5.2	Rekonstruktions- och insolvensdirektivet	54
3.5.3	Skuldsanering för företagare	56
3.6	Företrädaransvaret och entreprenörskap	57
3.7	Avslutande synpunkter	59
4	Det skatterättsliga företrädaransvaret – nuvarande reglering	65
4.1	Inledning	65
4.2	Bakgrund.....	65
4.2.1	Äldre lagstiftning	65
4.2.2	Skattebetalningslagen.....	68
4.2.3	Skatteförfarandelagen	70
4.3	Bestämmelsernas tillämpningsområde	70
4.4	Företrädare och juridiska personer	71
4.4.1	Allmänt om företrädare för juridiska personer	71
4.4.2	Legala företrädare för aktiebolag	72
4.4.3	Legala företrädare för andra juridiska personer	73
4.4.4	Faktiska företrädare för juridiska personer	74
4.4.5	Verkliga huvudmän	75

4.5	Ansvarsbestämmelserna.....	76
4.5.1	Allmänt.....	76
4.5.2	Företrädaransvar för underlåtna skatteavdrag	77
4.5.3	Företrädaransvar för underlåten betalning av skatt eller avgift	78
4.5.4	Företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt	80
4.6	Befrielse från betalningsskyldigheten	81
4.7	Förfarandet.....	82
4.7.1	Målen flyttades över till allmän förvaltningsdomstol	82
4.7.2	Ansökan	83
4.7.3	Hinder mot att ansöka om företrädaransvar	84
4.7.4	Företrädarens rätt till muntlig förhandling och skyndsam handläggning	84
4.7.5	Rätten till ersättning för kostnader och rätten att föra talan om den bakomliggande fordringen	85
4.8	Överenskommelse om betalningsskyldighet	86
4.8.1	Förutsättningar för att träffa en överenskommelse om betalningsskyldighet	86
4.8.2	Följderna av en överenskommelse.....	88
4.9	Regressrätt.....	88
4.9.1	Regressrätt mot den juridiska personen.....	88
4.9.2	Regressrätt mot annan företrädare?	88
5	Den juridiska personens betalningsskyldighet och möjlighet till anstånd	93
5.1	Inledning.....	93
5.2	Redovisning och betalning av skatt	94
5.3	Bestämmelser om ränta och om indrivning.....	96
5.4	Skattekontosystemet och skattekontots påverkan på företrädaransvaret	97

5.5	Anstånd som är till fördel för det allmänna	99
5.5.1	Bakgrund.....	99
5.5.2	Förutsättningar för att beviljas borgenärsanstånd	99
5.5.3	Skatteverkets handläggning av borgenärsanstånd.....	100
5.6	Andra möjligheter till anstånd m.m.	102
5.6.1	Allmänt om övriga anståndsbestämmelser	102
5.6.2	Deklarationsanstånd	103
5.6.3	Ändringsanstånd	103
5.6.4	Anstånd för att undvika betydande skada	104
5.6.5	Anstånd på grund av synnerliga skäl.....	104
5.6.6	Anståndstid, villkor om säkerhet och rätten att överklaga m.m.	105
5.7	Hur ett beviljat anstånd för den juridiska personen kan påverka företrädaransvaret	106
6	Handläggningen av ärenden och mål om företrädaransvar.....	109
6.1	Inledning.....	109
6.2	Den juridiska personens skuld förfaller	109
6.3	Informationsbrev till företrädarna.....	110
6.4	Skatteverket inleder ett företrädaransvarsärende	112
6.5	Skatteverkets handläggning	113
6.6	Förvaltningsrättens handläggning och avgörande i mål om företrädaransvar.....	116
6.7	Möjligheten till överprövning i kammarrätterna och i Högsta förvaltningsdomstolen.....	117
7	Skatteverkets och domstolarnas rättstillämpning	119
7.1	Inledning.....	119
7.2	Kritiken och tidigare gjorda studier	120
7.3	Riksdagens tillkännagivanden och tidigare uppdrag	122

7.4	Skatteverkets ärendehantering och rättstillämpning	125
7.4.1	Undersökningen och dess genomförande	125
7.4.2	Resultat	127
7.4.3	Analys.....	131
7.5	Rättstillämpningen i förvaltningsrätterna	133
7.5.1	Undersökningen och dess genomförande	133
7.5.2	Resultat	134
7.5.3	Analys.....	141
7.6	Rättstillämpningen i kammarrätterna	143
7.6.1	Undersökningen och dess genomförande	143
7.6.2	Resultat	143
7.6.3	Analys.....	147
7.7	Jämförande analys	148
7.7.1	Inledning	148
7.7.2	Skatteverkets ärendehantering och rättstillämpning	148
7.7.3	Förvaltningsrätternas rättstillämpning.....	149
7.7.4	Kammarrätternas rättstillämpning	151
8	Företrädaransvaret och europarätten	153
8.1	Inledning.....	153
8.2	Dubbelprövningsförbudet.....	153
8.3	Ett straffrättsligt förfarande	156
8.4	Är utkrävandet av företrädaransvar enligt svensk rätt ett straffrättsligt förfarande enligt europarätten?	158
8.4.1	Den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt.....	158
8.4.2	Överträdelsens natur	161
8.4.3	Sanktionens stränghet	164
8.4.4	Sammanfattande bedömning.....	165
8.5	Avslutning	166
9	De subjektiva rekvisiten	167
9.1	Inledning.....	167

9.2	Tillämpningen av straffrättens subjektiva brottsrekvisit ...	168
9.2.1	Allmänt om de subjektiva brottsrekvisiten uppsåt och oaktsamhet	168
9.2.2	Särskilt om tillämpningen av rekvisiten oaktsamhet och grov oaktsamhet.....	170
9.3	Högsta domstolens bedömning av uppsåt och grov oaktsamhet i mål om betalbrott och betalningsansvar	173
9.3.1	Allmänt om rättsfallsgenomgången	173
9.3.2	Skyldighet att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder ..	173
9.3.3	Anledning att räkna med att skatten skulle kunna betalas i rätt tid	174
9.3.4	Företrädarens inflytande i bolagets verksamhet.....	176
9.3.5	Skälig anledning att underlåta att betala skatten.....	177
9.3.6	Sammanfattande slutsatser	179
9.4	Tidigare utredningar avseende de subjektiva rekvisiten.....	180
9.4.1	Allmänt	180
9.4.2	Skattebetalningsutredningen och 12 kap. 6 § SBL	180
9.4.3	Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer, SOU 2002:8	183
9.4.4	Lagrådets kritik och återinförandet av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet.....	185
9.4.5	Sammanfattande slutsatser	187
9.5	Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av uppsåt och grov oaktsamhet i företrädaransvarsmålen	188
9.5.1	Inledning.....	188
9.5.2	Bedömningen av grov oaktsamhet i RÅ 2007 ref. 48	189
9.5.3	Bedömningen av uppsåt och grov oaktsamhet i HFD 2018 ref. 4.....	194
9.5.4	Sammanfattande slutsatser	197

9.6	Överväganden avseende behovet av en reformering av de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar.....	198
9.6.1	Skälen för att behålla de subjektiva rekvisiten	198
9.6.2	Skälen för att klargöra de subjektiva rekvisitens innebörd och hur ett sådant klargörande bör utformas	200
9.7	Ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL kompletteras med en bestämmelse om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen.....	205
9.7.1	Skälen för utredningens förslag	205
10	Befrielse från betalningsskyldighet	207
10.1	Inledning.....	207
10.2	Bakgrund	209
10.3	Rättsfall från Högsta domstolen.....	211
10.4	Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen.....	216
10.5	Sammanfattande redogörelse för vägledande praxis	220
10.5.1	Företrädarens ställning i den juridiska personen	220
10.5.2	Företrädarens bristande betalningsförmåga.....	221
10.5.3	Företrädarens personliga och ekonomiska förhållanden	221
10.5.4	Övriga omständigheter som beaktats – särskilt företrädarens allmänna skötsamhet samt agerande efter insikt om betalningsförsummelsen.....	221
10.5.5	Proportionalitet	222
10.5.6	Utredningens analys av tillämpningen av befrielseregeln	222
10.6	Kritik mot tillämpningen, tidigare utredningar och iakttagelser i företagna undersökningar	224
10.6.1	Allmänt.....	224
10.6.2	Skatteverkets promemoria 2015-11-25	225
10.6.3	Statskontorets rapport 2018:14	227
10.6.4	Utredningens egen undersökning	229
10.6.5	Sammanfattande slutsatser	230

10.7	Utredningens överväganden	232
10.7.1	En ny utformning av bestämmelsen om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet....	232
10.7.2	Hel eller delvis befrielse ska medges om betalningsskyldigheten är oskälig	233
11	Överenskommelse om betalningsskyldighet.....	237
11.1	Inledning	237
11.2	Bakgrund.....	237
11.3	Gällande rätt	240
11.3.1	Förutsättningar för överenskommelse om betalningsskyldighet	240
11.3.2	Överenskommelsens innehåll.....	242
11.3.3	Följderna av en överenskommelse	243
11.3.4	Överenskommelse med flera företrädare	244
11.4	Utredningens överväganden	245
12	Rådrum för företrädare för juridiska personer	249
12.1	Inledning	249
12.2	Rådrum genom betalningsinställelse och företagsrekonstruktion	250
12.2.1	Betalningsinställelse	250
12.2.2	Företagsrekonstruktion.....	251
12.2.3	Utredningens övervägande om rådrum genom betalningsinställelse och företagsrekonstruktion.....	252
12.3	Rådrum genom att den juridiska personen beviljas anstånd	253
12.3.1	Anståndsreglerna i 63 kap. 15 och 23 §§ SFL.....	253
12.3.2	Utredningens överväganden om att justera borgenärsanståndet	255
12.3.3	Utredningens överväganden om möjligheten att utforma en ny anståndsbestämmelse	256

13	En ny rådrumsregel.....	261
13.1	Inledning.....	261
13.2	Ett automatiskt rådrum eller ett rådrum efter ansökan.....	262
13.2.1	Inriktningen på i grunden livskraftiga företag.....	262
13.2.2	Rådrumsperioden	264
13.3	Utredningens val av modell för rådrum.....	266
13.4	Rådrum efter ansökan.....	267
13.4.1	Skälen för utredningens förslag	268
13.4.2	Utökad informationsbehov	282
13.5	Ett ärende om rådrum bör omfattas av sekretess	282
13.6	Följändringar.....	285
14	Konsekvensbeskrivning	287
14.1	Inledning.....	287
14.2	Problembeskrivning och målsättning	287
14.3	Utredningens förslag och alternativa lösningar	288
14.3.1	Allmänt.....	288
14.3.2	Tillägget i ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL.....	289
14.3.3	Ändrad befrielseregel	290
14.3.4	Den nya rådrumsregeln	290
14.3.5	Utredningen lämnar inga ändringsförslag om överenskommelser och borgenärsanstånd.....	292
14.4	Offentligfinansiella konsekvenser	292
14.4.1	Allmänna konsekvenser	292
14.4.2	Beloppsmässiga konsekvenser	293
14.4.3	Samlad offentligfinansiell effekt	296
14.5	Konsekvenser för företagen	297
14.5.1	Positiv effekt – en rådrumsbestämmelse medför att fler företag drivs vidare.....	297
14.5.2	Negativ effekt – ökade skulder.....	298
14.5.3	Kategorier av företag som berörs	299

14.6	Konsekvenser för enskilda och för offentlig sektor	299
14.6.1	Företrädare för juridiska personer	300
14.6.2	Anställda i företag med betalningsproblem.....	302
14.6.3	Effekter för sysselsättningen.....	302
14.7	Konsekvenser för myndigheter	302
14.7.1	Konsekvenser för Skatteverket	302
14.7.2	Konsekvenser för Kronofogdemyndigheten.....	303
14.8	Konsekvenser för rättsväsendet.....	304
14.8.1	De allmänna förvaltningsdomstolarna.....	304
14.8.2	De allmänna domstolarna	304
14.9	Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet	304
14.10	Konsekvenser för Sveriges anslutning till Europeiska unionen	307
14.11	Övriga konsekvenser.....	308
14.11.1	Konsekvenserna för jämställdheten mellan kvinnor och män och för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen	308
14.11.2	Miljön och fördelningseffekter	308
14.12	Behovet av särskilda informationsinsatser	308
15	Ikraftträdande	311
16	Författningskommentar	313
16.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	313
16.2	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)	325
16.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	326
16.4	Förslaget till lag om ändring i lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter	326

16.5 Förslaget till lag om ändring i radio- och tv-lagen
(2010:696)..... 327

Särskilt yttrande 329

Bilaga

Bilaga 1 Kommittédirektiv 2019:74 343

Sammanfattning

Utredningens uppdrag

Bestämmelserna om det skatterättsliga företrädaransvaret finns i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. De innebär i huvudsak att en företrädare för en juridisk person som av uppsåt eller grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift kan tillsammans med den juridiska personen bli skyldig att betala skatten eller avgiften. Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Enligt direktiven ska utredningen se över vissa frågor som gäller det skatterättsliga företrädaransvaret. I uppdraget ingår att särskilt överväga om det finns behov av att ändra bestämmelserna om de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, om befrielse från betalningsskyldighet och om överenskommelser om betalningsskyldighet. Dessutom ska utredningen överväga om det finns behov av att ändra reglerna om anstånd som är till fördel för det allmänna.

En central uppgift för utredningen är att säkerställa att företag som på sikt kan antas ha överlevnadsmöjligheter inte avvecklas i onödan på grund av risken att företrädaren annars blir betalningsskyldig. Samtidigt är strävan att bevara reglernas preventiva effekt och att systemet inte underlättar för företag som är på obestånd att fortsätta verksamheten med risk för att skatteskulderna ökar kraftigt.

Utredningens förslag i korthet

Utredningen föreslår

- att de subjektiva rekvisiten ska kompletteras med en föreskrift om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam,
- att den nuvarande regeln om befrielse från betalningsskyldighet får en ny utformning med ett delvis utökat tillämpningsområde, och
- att en företrädare efter ansökan ska, om inte särskilda skäl talar emot det, beviljas ett rådrum på två månader då företrädaren inte riskerar personligt betalningsansvar.

De subjektiva rekvisiten

Företrädaransvaret förutsätter att företrädaren av uppsåt eller grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift. Rättspraxis om hur de subjektiva rekvisiten ska tolkas och tillämpas på detta område har utvecklats under lång tid, först av Högsta domstolen – när målen om företrädaransvar prövades i allmän domstol – och sedan av Högsta förvaltningsdomstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen har i några vägledande avgöranden under senare år framhållit att prövningen av de subjektiva rekvisiten ska grundas på en nyanserad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

I olika sammanhang har kritik riktats mot att prejudikatbildningen inte fått genomslag i underrätternas rättstillämpning utan att den är tämligen schematisk. Det har anförts att en företrädare endast kan undgå ansvar om han eller hon vidtar åtgärder för att avveckla den juridiska personens samtliga skulder innan skatteskulden förfaller till betalning. Denna tillämpning sägs i sin tur ha bidragit till avveckling även av i grunden livskraftiga företag för att företrädaren inte ska riskera personligt ansvar för företagets skatteskulder.

Utredningen har övervägt om det är lämpligt att ersätta de subjektiva rekvisiten med objektiva förutsättningar för ansvar. Det skulle bättre överensstämja med regleringen inom andra områden av förvaltningsrätten. Lagtexten hade en sådan utformning under åren 1997–2003. Det ledde dock till ett utvidgat ansvar och med-

förde att bevisbördan för företrädarens insikt om att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid övergick från Skatteverket till den skattskyldige. Det medförde att de subjektiva rekvisiten återinfördes. Erfarenheterna talar därför emot en återgång till objektiva förutsättningar för ansvar. Utredningen anser också att den rättspraxis som utvecklats under lång tid i de högsta instanserna ger uttryck för ett ändamålsenligt avgränsat ansvar. Genom att behålla de subjektiva rekvisiten kan denna praxis ge fortsatt vägledning vid rättstillämpningen, vilket är av värde för förutsebarheten.

I lagtexten bör emellertid göras tydligare att ansvarets gränser bestäms av bedömningen av de subjektiva rekvisiten med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Utredningen föreslår därför att det ska införas en kompletterande föreskrift som innehåller den kärna som vuxit fram i rättspraxis vid tillämpningen av de subjektiva rekvisiten och då särskilt när det avser vad som i detta sammanhang karaktäriserar grov oaktsamhet.

Enligt den föreslagna föreskriften ska det vid bedömningen av om *grov oaktsamhet* föreligger särskilt beaktas om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet i tid och företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna.

Genom att ange vad som särskilt ska beaktas framgår att även andra omständigheter i förekommande fall ska vägas in i bedömningen.

I 59 kap. SFL regleras förutsättningarna för företrädarens betalningsansvar i tre paragrafer (12–14 §§). Det särskilda tillägget är avsett att tillämpas endast på obetalda skatter och avgifter som avses i 13 §. Bestämmelsen omfattar bl.a. källskatt som dragits av från utbetald lön, men som inte betalats in till det allmänna, obetalda arbetsgivaravgifter och obetald mervärdesskatt. Det är också dessa skatter och avgifter som företrädaren i praktiken oftast blir betalningsansvarig för.

I 12 § regleras företrädarens betalningsskyldighet vid underlåtenhet att göra skatteavdrag på utbetald ersättning eller att anmäla att F-skattereglerna tillämpats i ett uppenbart anställningsförhållande. Bestämmelsen i 14 § tar sikte på att en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt med för stort belopp. De

situationer som regleras i 12 och 14 §§ är speciella till sitt innehåll och är inte lämpliga att omfattas av det föreslagna tillägget. Även utan detta tillägg ska dock en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet ligga till grund för ställningstagandet i ansvarsfrågan.

Befrielse från betalningsskyldighet

En företrädare för en juridisk person som har bedömts vara betalningsskyldig får helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet om det finns särskilda skäl.

I de ursprungliga förarbetena till bestämmelsen klargjordes inte vad som skulle anses utgöra särskilda skäl. Vägledning om hur bestämmelsen ska tolkas har i stället lämnats i rättspraxis. Den praxis som Högsta domstolen utvecklade kom att bygga på ett tämligen restriktivt synsätt. Till det bidrog sannolikt att prövningen ursprungligen bara avsåg betalningsansvaret för sådan skatt på anställdas löner som företrädaren hade innehållit men underlåtit att betala in. Inte sällan hade medlen i närtid i stället använts för företagets driftskostnader i förhoppning om att de ekonomiska problemen skulle få sin lösning.

Detta restriktiva synsätt har behållits trots att tillämpningsområdet för betalningsskyldigheten har utvidgats väsentligt och att orsaksambandet mellan underlåten skattebetalning och den juridiska personens betalningssvårighet sällan är lika påtagligt som tidigare.

Utredningen föreslår att möjligheten till befrielse i stället ska knytas till en bedömning av om betalningsskyldigheten är *oskälig*. Det förhållandet att den föreslagna bestämmelsen uttryckligen riktar tillämpningen mot fall där betalningsskyldigheten uppfattas som oskälig gör det tydligare att frågan om det finns grund för befrielse ska bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Det bör bidra till en mer nyanserad tillämpning.

Avsikten är att samma omständigheter som enligt nuvarande reglering ansetts utgöra särskilda skäl för hel eller delvis befrielse i fortsättningen ska kunna leda till att full betalningsskyldighet bedöms vara oskälig. Ledning för tillämpningen kan således även fortsättningsvis hämtas från befintlig praxis. Härutöver är bestämmelsen tänkt att ge möjlighet till befrielse i vissa andra fall där full betalningsskyldighet bedöms som oskälig.

För att tydliggöra grunden för befrielse och på så sätt ytterligare öka förutsebarheten i tillämpningen föreslår utredningen att befrielsegrunden preciseras genom ett antal situationer som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om betalningsskyldigheten är oskälig. Det gäller om

1. företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande i den juridiska personen,
2. företrädaren vidtagit verksamma åtgärder för att begränsa skadan av den underlåtna betalningen,
3. företrädarens betalningsförmåga är varaktigt nedsatt på grund av ålder, sjukdom eller liknande förhållanden, eller
4. betalningsskyldigheten inte står i rimlig proportion till försummelsen.

Dessa omständigheter är av den karaktären att de i normalfallet talar för hel eller delvis befrielse.

I enlighet med målsättningen att bedömningen ska göras mot bakgrund av samtliga omständigheter i det enskilda fallet kan dock prövningen, utöver de givna exemplen, omfatta en mängd skiftande omständigheter av såväl förmildrande som försvårande karaktär.

Förmildrande omständigheter visar på att företrädarens handlande utifrån förhållandena i det enskilda fallet framstår som försvarligt och att full betalningsskyldighet därför är oskälig. Försvårande omständigheter vittnar om att företrädaren tagit påtagliga risker och, utifrån ett borgenärsperspektiv, handlat särskilt nonchalant eller klandervärt. Samtliga förmildrande och försvårande omständigheter ska vägas in i bedömningen för att avgöra om det finns grund för befrielse helt eller delvis.

Rådrum

En företrädare för ett i grunden livskraftigt företag som fått betalningssvårigheter bör kunna få ett tillfälligt skydd så att det personliga betalningsansvaret inte kan aktualiseras omedelbart när förfalldagen har passerats. Ett sådant skydd i form av ett rådrum ska kunna användas av företrädaren till att undersöka olika handlingsalternativ för att ordna upp företagets betalningsproblem. Först om detta miss-

lyckas ska verksamma avvecklingsåtgärder av skuldförhållandena behöva vidtas innan rådruksperioden löpt ut.

Det finns redan i dag flera åtgärder som en företrädare kan vidta för att få ett rådrum i samband med att företaget hamnat i betalningssvårigheter. Företrädaren kan ställa in företagets betalningar, ansöka om företagsrekonstruktion eller ansöka om anstånd med betalningen.

En *betalningsinställelse* kan ge företrädaren ett skydd mot personlig betalningsskyldighet under en kortare tid. Att gäldenären ställer in sina betalningar är en presumtion för obestånd och kan många gånger fungera som en förvarning om att en konkurs är nära förestående om någon annan lösning inte går att finna. Inställelsen ger inte något skydd mot säranktioner från enskilda borgenärer.

En *företagsrekonstruktion* betraktas i rättspraxis som en sådan verksam och samlad åtgärd för att avveckla företagets skuldförhållanden som ger skydd mot företrädaransvar medan förfarandet pågår. Det är ett relativt omfattande och kostsamt förfarande som inte alltid är det alternativ som framstår som mest lämpligt i ett första skede, särskilt inte för de mindre företagen.

Varken betalningsinställelse eller företagsrekonstruktion tillgodoser därför på ett ändamålsenligt sätt företrädarens behov av ett rådrum för att överväga lämpliga handlingsalternativ innan företrädaransvar kan aktualiseras.

Om företaget beviljas *anstånd* med betalningen av skatten skjuts förfallodagen fram. Eftersom företrädarens betalningsansvar är accessoriskt till företagets betalningsskyldighet innebär anståndet också att tidpunkten för när företrädarens betalningsansvar kan aktualiseras skjuts fram. Utredningen har därför övervägt om det s.k. borgenärsanståndet kan tillgodose behovet av rådrum. En förutsättning för att medge ett sådant anstånd är att det är till fördel för det allmänna. Skatteverket ska alltså bedöma om företaget har möjlighet att betala sin skuld fullt ut och inte primärt ge företaget en chans att lösa en tillfällig ekonomisk kris. Detta strikt fiskala perspektiv kan vara för snävt för att anståndsregeln ska ge företrädaren ett tillräckligt skydd mot företrädaransvaret.

Utredningen bedömer att det inte heller är lämpligt att utvidga företagets möjligheter till anstånd med betalningen av skatten för att förhindra att företrädarnas betalningsansvar för företagets skatt ska aktualiseras under en period. För att inte få ett för vidsträckt tillämp-

ningsområde skulle en sådan reglering behöva utformas med begränsande villkor för att undvika att leda till stora uppbördsförluster.

Utredningen har därför stannat för att föreslå en rådrumsregel som är direkt inriktad på företrädaransvaret.

Det finns åtminstone två olika modeller för att utforma en rådrumsregel. Den ena bygger på att rådrummet ska inträda automatiskt när en skatt eller avgift förfallit till betalning utan något ansökningsförfarande. Den andra modellen bygger i stället på att ett rådrum ska beviljas efter ansökan och en prövning i det enskilda fallet av om vissa bestämda förutsättningar är uppfyllda.

Om rådrummet tillkommer alla företrädare utan urskiljning får även företrädare till företag som inte är utsatta för en tillfällig likviditetsbrist rätt till rådrum. För att uppfylla sitt syfte och för att inte kunna missbrukas skulle en sådan reglering behöva kompletteras med flera begränsande inslag, främst vad avser möjligheterna att förfoga över företagets tillgångar under rådrumstiden men också genom att tidsperioden begränsas, antingen uttryckligen eller genom att obetalda skatter som förfallit till betalning före rådrummet förhindrar ytterligare rådrum. Reglerna torde också kunna leda till problem vid rättstillämpningen om verksamheten fortsätter och vissa utgifter behöver betalas.

Sammantaget skulle reglerna bli komplicerade och svåra att överblicka för företrädarna samtidigt som rådrumstiden skulle bli förhållandevis kort. Det betyder att fördelarna skulle försvagas kraftigt med påföljd att förutsebarheten inte får önskvärt utrymme.

Genom ett *ansökningsförfarande* föregås rådrummet av en individuell prövning som ger Skatteverket möjligheten att utesluta företrädare för företag som inte bör komma ifråga för tillfällig ansvarsfrihet under en rådrumsperiod. Det betyder att bestämmelserna kan ges en fördelaktig utformning för de företrädare som omfattas av tillämpningsområdet. Det bör leda till att utfallet av en ansökan i rimlig mån bör kunna förutses.

Utredningen föreslår därför att en företrädare ska kunna ansöka hos Skatteverket om ett rådrum. Ansökan ska beviljas om inte särskilda skäl talar emot det. Rådrummet innebär att prövningen av företrädarens personliga betalningsskyldighet för den juridiska personens skatt eller avgift inte ska knytas till den ursprungliga betalningstidpunkten utan till en tidpunkt som infaller när rådrums-

perioden upphör. Rådruksperioden föreslås bli två månader, räknat från skatten eller avgiftens ursprungliga förfallodag.

Under denna period kan företrädaren utan risk för personligt ansvar ta ställning till hur företagets ekonomiska svårigheter ska kunna lösas eller, som en sista utväg, inleda verksamma åtgärder för att avveckla företagets samtliga skulder.

Bestämmelsen om rådruks ska enligt förslaget omfatta skatter och avgifter som kan bli föremål för företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL. När företrädaransvar aktualiseras enligt de speciella situationer som anges i 59 kap. 12 och 14 §§ SFL bör det däremot inte bli aktuellt med rådruks.

Om företaget beviljats anstånd med betalning som upphör först efter rådruksperiodens utgång ska betalningsskyldigheten knytas till den tidpunkt när anståndet upphör. I annat fall skulle företrädaren riskera att bestämmelserna om företrädaransvar aktualiseras om anståndet har beviljats efter den ursprungliga betalningstidpunkten och inga ansvarsbefriande åtgärder vidtagits vid rådruksperiodens utgång. Om anståndet däremot har beviljats före den ursprungliga betalningstidpunkten följer av företrädaransvarets accessoriska karaktär att betalningsansvaret flyttas fram till den nya betalningstidpunkt som bestäms vid beslutet om anstånd, förutsatt att denna infaller efter rådruksperiodens utgång.

Vid bedömningen av om det finns *särskilda skäl* som talar emot att bevilja en ansökan om rådruks ska Skatteverket särskilt ska beakta två omständigheter.

För det första ska det beaktas om företrädaren tidigare har beviljats ett rådruks för skatt eller avgift. Avsikten är att rådruks inte ska kunna utnyttjas av företrädaren vid flera tillfällen inom kort tid. I sådana fall finns normalt skäl att neka företrädaren ett nytt rådruks.

För det andra ska det beaktas om den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

Förutom vad som anges i de två punkterna kan även andra förhållanden påverka bedömningen av om särskilda skäl föreligger. Det bör dock vara förhållanden som starkt pekar mot att kravet på skötsamhet i ekonomiskt hänseende brister. Ett exempel kan vara att företrädaren är försatt i konkurs. Ansökningen bör också kunna avslås i tydliga missbrukssituationer.

Övriga förslag

Enligt Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Skattekonto får en juridisk person ha direktåtkomst till uppgifter på skattekontot genom firmatecknare eller ombud som den juridiska personen har anmält till Skatteverket och som har blivit registrerad hos verket för sådan direktåtkomst. Utredningen föreslår att den krets som en juridisk person kan anmäla till Skatteverket för att ha direktåtkomst till skattekontot ska utvidgas till att omfatta den juridiska personens samtliga företrädare.

Vidare föreslår utredningen att sekretess ska gälla i ärenden och beslut om rådrum. Ett tillägg ska därför införas i 27 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) och i 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Överenskommelser

Skatteverket får träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om det inte med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

Endast sådana fordringar som skulle kunnat göras gällande i en ansökan om företrädaransvar mot företrädaren kan omfattas av en överenskommelse. Om en överenskommelse träffas innebär det att staten avstår från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende de skatter och avgifter som omfattas av överenskommelsen. Fullföljs inte överenskommelsen inom rätt tid upphör den.

Bakgrunden till att det finns möjligheter att träffa överenskommelser om betalningsskyldigheten är att mål om företrädaransvar tidigare prövades i allmän domstol och då handlades som dispositiva tvistemål, dvs. mål där parterna kan förlikas. Möjligheten till förlikning utnyttjades relativt ofta.

När målens handläggning fördes över till allmän förvaltningsdomstol ansågs det viktigt att behålla möjligheten att träffa utomprocessuella avtal om betalningsskyldigheten.

Rent principiellt kan det ifrågasättas att staten förhandlar om en skattefordran. En överenskommelse om betalningsskyldighet innebär också att frågan om det finns förutsättningar för företrädaransvar inte kommer att prövas av domstol. För samhället i stort framstår

emellertid fördelarna som odiskutabla. Möjligheten att träffa överenskommelser är sannolikt kostnadsbesparande för båda parter. Staten får på ett effektivt sätt in juridiska personers annars obetalda skatteskulder. Såväl staten som den enskilde vinner vidare på att en livskraftig verksamhet kan fortsätta utan de problem som en offentlig dom om företrädaransvar kan orsaka.

Enligt utredningen överväger de fördelar som systemet för mer sig både för staten och företrädarna. Det finns därför inte tillräckliga skäl för att begränsa möjligheterna att träffa överenskommelser om betalningsansvar för företrädare. Något förslag om lagändring har därför inte lagts fram.

Konsekvenser av utredningens förslag

Utredningens förslag om det subjektiva rekviritet grov oaksamhet och om bestämmelsen om befrielse från betalningsansvar ska till huvudsakliga delar ses som klargöranden av gällande rätt. Förslagen bedöms därför inte medföra några nämnvärda effekter för de offentliga finanserna. För företrädarna för de juridiska personerna medför dessa förslag att följderna av ett visst agerande eller brist på agerande blir mer förutsebara.

Syftet med den nya bestämmelsen om rådrum är främst att potentiellt livskraftiga juridiska personer inte ska behöva avvecklas enbart på grund av snäva tidsramar för företrädarna. Eftersom företrädarna får mer tid för att överväga olika handlingsalternativ bör mer välvägdade beslut kunna fattas. Det bör i sin tur leda till ett minskat antal konkurser och därmed en minskning av de samlade skattefordringarna i konkursbon. Effekten på de offentliga finanserna av detta är en ökning av skattebetalningarna. Om ett rådrum inte leder till en lösning av de ekonomiska svårigheterna och den juridiska personen måste avvecklas kan, å andra sidan, de totala skatteskulderna ha hunnit växa under rådrumsperioden. De offentligfinansiella konsekvenserna av dessa motverkande effekter är inte möjliga att uppskatta på ett tillförlitligt sätt.

För Skatteverket tillkommer administrativa kostnader för att kunna hantera ansökningarna om rådrum och kostnader för anpassningar av de administrativa systemen.

Förslagen beräknas inte medföra några ökade kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna eller för rättsväsendet i övrigt.

Ikraftträdande

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 59 kap. 13 och 15 §§ och 67 kap. 5 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 59 kap. 15 a §, och närmast före den paragrafen en rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

59 kap.

13 §

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften.

Vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam ska det särskilt beaktas om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

Om Skatteverket enligt 66 kap. 35 § har hänfört skatt eller avgift som avser flera redovisningsperioder till en period, avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden.

15 §

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Om det är oskäligt att företrädaren blir betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift ska företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Vid bedömningen av vad som är oskäligt ska det särskilt beaktas om

1. företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande i den juridiska personen,

2. företrädaren vidtagit verk samma åtgärder för att begränsa skadan av den underlåtna betalningen,

3. företrädarens betalningsförmåga är varaktigt nedsatt på grund av ålder, sjukdom eller liknande förhållanden, eller

4. betalningsskyldigheten inte står i rimlig proportion till försummelsen.

Rådtrum

15 a §

Efter ansökan av en företrädare som kan komma att bli betalningsskyldig för en juridisk persons skatt eller avgift enligt 13 § ska Skatteverket, om inte särskilda skäl talar emot det, besluta att företrädaren ska beviljas ett rådtrum på två månader från och med den första ursprungliga betalningstidpunkten för skatt eller avgift som omfattas av ansökan (rådtrumsperiod). Beslut om rådtrum ska fattas skyndsamt.

Betalningsskyldigheten för skatt eller avgift vars ursprungliga betalningstidpunkt infaller under rådrumsperioden ska knytas till den tidpunkt då rådrummet upphör. Om den juridiska personen har beviljats anstånd med betalningen av skatten eller avgiften ska dock betalningsskyldigheten knytas till den tidpunkt då anståndet upphör om den infaller efter rådrumsperiodens utgång.

Vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum ska det särskilt beaktas om

1. företrädaren tidigare har beviljats ett rådrum för skatt eller avgift, och

2. den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

67 kap.**5 §**

Följande beslut får inte överklagas. Beslut som avser

1. befrielse från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 10 § eller 13 kap. 5 § första stycket 1,
2. föreläggande utan vite,
3. revision,
4. tillsyn över kassaregister,
5. kontrollbesök, *eller*
6. anstånd enligt 63 kap. 23 §, *eller*
7. rådrum enligt 59 kap. 15 a §.

En granskningsledares beslut om bevissäkring enligt 45 kap. 14 § första stycket eller beslut om att ta egendom i förvar enligt 46 kap. 16 § första stycket får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

1.2 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs i fråga om offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) att 27 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 kap.

2 §¹

Sekretess gäller för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i

1. särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte omfattas av 1 §,

2. ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt,

3. ärende om anstånd med erläggande av skatt,

4. ärende om kassaregister enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), *och*

4. ärende om kassaregister enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),

5. ärende om dokumentationsavgift enligt 49 b kap. skatteförfarandelagen.

5. ärende om dokumentationsavgift enligt 49 b kap. skatteförfarandelagen, *och*

6. ärende om rådrum enligt 59 kap. 15 a § skatteförfarandelagen.

Sekretess gäller i ärende enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden, om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till denne lider skada eller men.

Sekretessen gäller inte

1. beslut i ärende som anges i första stycket 2 och 3 samt andra stycket,

2. beslut om undantag från skyldigheter som gäller kassaregister enligt 39 kap. 9 § skatteförfarandelagen,

3. beslut om kontrollavgift enligt 50 kap. skatteförfarandelagen, eller

¹ Senaste lydelse 2018:2033.

4. beslut om dokumentationsavgift enligt 49 b kap. skatteförfarandelagen.

Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 3 eller 4 §.
För uppgift i en allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 4 §²

Uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,
2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,
3. fastighetstaxering,
4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet,
5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,
6. handläggning
 - a) enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter,
 - b) av andra frågor om ansvar för någon annans skatter och avgifter,
 - c) enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244),
 - d) enligt lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet och 33 a kap. skatteförfarandelagen,
 - e) enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen, och

b) av andra frågor om ansvar för någon annans skatter och avgifter *och av ärenden om rådrum enligt 59 kap. 15 a § skatteförfarandelagen (2011:1244),*

c) enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen,

² Senaste lydelse 2020:551.

f) enligt lagen (2013:948) om stöd vid korttidsarbete och lagen (2020:548) om omställningsstöd,

7. fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande,

8. hantering av underrättelser från arbetsgivare om anställning av utlänningar som avses i lagen (2013:644) om rätt till lön och annan ersättning för arbete utfört av en utlänning som inte har rätt att vistas i Sverige,

9. hantering av uppgifter om sjuklönekostnad, och

10. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 8 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap. 8 a §³

I fråga om skatt och transporttillägg tillämpas bestämmelserna om ansvar för företrädare för juridisk person i 59 kap. 13, 14, 16, 17, 21, 26 och 27 §§, verkställighet i 68 kap. 1 § samt indrivning i 70 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

I fråga om skatt och transporttillägg tillämpas bestämmelserna om ansvar för företrädare för juridisk person i 59 kap. 13, 14, 15 a, 16, 17, 21, 26 och 27 §§, verkställighet i 68 kap. 1 § samt indrivning i 70 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

³ Senaste lydelse 2011:1255.

1.5 Förslag till lag om ändring i radio- och tv-lagen (2010:696)

Härigenom föreskrivs i fråga om radio- och tv-lagen (2010:696) att 13 kap. 15 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

15 §⁴

För sådan avgift och ränta som nämns i 14 § tillämpas 59 kap. 13, 16, 17, 21, 26 och 27 §§ samt 70 kap. 1–4 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vid tillämpningen av första stycket ska vad som sägs i skatteförfarandelagen om Skatteverket i stället gälla Myndigheten för press, radio och tv.

För sådan avgift och ränta som nämns i 14 § tillämpas 59 kap. 13, 15 a, 16, 17, 21, 26 och 27 §§ samt 70 kap. 1–4 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

⁴ Senaste lydelse 2015:808.

2 Utredningens uppdrag och arbete

2.1 Utredningens uppdrag

Utredningens direktiv (dir. 2019:74) beslutades av regeringen den 31 oktober 2019. Direktiven återges i sin helhet i bilaga 1.

Utredningens uppdrag enligt direktiven är att göra en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Bakgrunden till utredningen är att riksdagen i två tillkännagivanden har begärt att regeringen ska se över reglerna om företrädaransvar och överväga om de bör ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten samt förbättra villkoren för företagare och företagande.

Utredningen ska bl.a. överväga om det finns behov av att ändra reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret och om anstånd som är till fördel för det allmänna. Övervägandena ska göras med beaktande av grundläggande krav på rättssäkerhet och förutsebarhet, och hänsyn ska tas till vikten av att villkoren för att starta, driva och utveckla företag enligt affärsmässiga principer är så goda som möjligt. En central del består i att säkerställa att systemet inte bidrar till att företag som på sikt kan antas ha överlevnadsmöjligheter avvecklas på grund av risken att företrädaren annars blir betalningsskyldig. Samtidigt ska utredningen se till att reglerna fortfarande har stor betydelse för upprätthållandet av en sund konkurrens på lika villkor i näringslivet och att reglernas preventiva effekt bevaras. Systemet får inte heller medföra att juridiska personers skatteskulder riskerar att öka kraftigt.

Utredningen ska mot bakgrund av gjorda överväganden lämna nödvändiga författningsförslag.

Utredaren får ta upp även andra frågor som har samband med de frågeställningar som ska utredas. Det ingår dock inte i uppdraget att föreslå ett slopande av företrädaransvaret eller förändringar av de

objektiva rekvisiten för företrädaransvaret. Utredningen ska enligt direktiven redovisa uppdraget senast den 30 oktober 2020.

2.2 Utredningens arbete

Utredningen inledde sitt arbete i november 2019. Utredningen har hållit åtta sammanträden med den sakkunniga och experterna inbjudna. På grund av pandemin har tre av dessa sammanträden hållits i digital form. Sekretariatet har haft kontakt och samarbetat med den sakkunniga och experterna mellan mötena för att ta till vara deras erfarenheter och kunskaper.

Annina H Persson, professor i civilrätt vid Örebro universitet, bjöds in till ett av utredningens sammanträden. Hon höll ett uppskattat föredrag om sambandet mellan insolvensrätten och företrädaransvaret.

Utredningsarbetet har bedrivits på sedvanligt sätt. Den särskilda utredaren och utredningssekreteraren har haft regelbundna kontakter för planering, överläggning och genomgång av texter m.m. Avgöranden, propositioner, betänkanden och litteratur av relevans för aktuella frågor har studerats.

Den särskilda utredaren och utredningssekreteraren har haft ett möte på Skatteverket med Lena Gustafsson, Anders Öbrink och utredningens expert från verket. Vid mötet inhämtades information om Skatteverkets borgenärsarbete och om handläggningen av företrädaransvarsärenden respektive borgenärsansånd. Vid mötet beställdes dels den undersökning av avskrivna företrädaransvarsärenden som Skatteverket har utfört på uppdrag av utredningen, dels andra statistikuppgifter om företrädaransvarsärenden och om borgenärsansånd av relevans för utredningen.

Från Domstolsverket har utredningen inhämtat och sammanställt uppgifter om förvaltningsrätternas och kammarrätternas avgöranden om företrädaransvar. Ett slumpmässigt urval av dessa avgöranden har utredningen låtit granska mer ingående. Granskningen har i enlighet med utredningens anvisningar utförts av Emil Almqvist, studerande på juristprogrammet vid Stockholms universitet.

Resultaten av Skatteverkets undersökning och av granskningen av domstolsavgörandena har sammanställts av utredningssekreteraren.

Konsekvensbeskrivningen har utformats med stöd av departementssekreteraren Mats Andersson, Finansdepartementet.

Slutligen bör nämnas att utredningssekreteraren har haft telefon- och mejlkontakt med utredningssekreteraren för Rekonstruktionsutredningen (Ju 2019:07). Kontakten har tagits med anledning av att utredningarnas uppdrag delvis berör likartade frågeställningar.

3 Allmänna utgångspunkter

3.1 Inledning

Bestämmelserna om företrädaransvar innebär att en företrädare för en juridisk person kan bli personligen betalningsskyldig för den juridiska personens skatteskulder. Det belopp som företrädaren kan bli betalningsskyldig för behandlas vid skatteförfarandet som en skatt för honom eller henne trots att beloppet inte har karaktär av skatt i normal mening, eftersom det är den juridiska personen och inte företrädaren som är det egentliga skattesubjektet. Den juridiska personen är således primärt betalningsansvarig för skatten. Företrädarens solidariska ansvar förutsätter att han eller hon uppsåtligt eller av grov oaktsamhet orsakat att skatten inte har betalats. Man kan se företrädaransvaret som ett speciellt ansvar som utkrävs inom ramen för skatteförfarandet för att så långt som möjligt säkra statens skattefordringar. Syftet med bestämmelserna om företrädaransvar beskrivs utförligare i avsnitt 3.2.¹

I Sverige regleras alltså företrädarens personliga betalningsansvar för den juridiska personens obetalda skatter i lagstiftningen om skatteförfarandet. Regler om betalningsansvar för företrädare till juridiska personer finns också i flera andra länder inom det europeiska samarbetsområdet. De är utformade på varierande sätt.² I en del länder är ansvaret kopplat till skatteförfarandet men det förekommer också att det grundas på skadeståndsrätten, på associationsrätten eller tas ut som en följd av brott. I några länder innehåller insolvensrätten en sanktionerad skyldighet, antingen straffrättslig eller skadeståndsrättslig, att avveckla företag som saknar betalningsförmåga eller har

¹ I betänkandet används ibland begreppen företag eller bolag i stället för juridisk person under förutsättning att det inte kan leda till missuppfattning.

² Se närmare Kristoffersson och Larsson, Företrädaransvar i komparativ belysning, Svensk Skattetidning 2017 s. 672–707.

skulder som överstiger tillgångarna. Denna skyldighet påverkar också företrädarnas ansvar för skatteskulder.

För att få en rättvisande bild av regleringen i andra länder skulle bestämmelserna i skatterätten, associationsrätten, straffrätten och insolvensrätten i respektive land behöva studeras i tillämpliga delar. I utredningens uppdrag ingår dock inte att föreslå någon helt ny reglering utan utgångspunkten är att företrädaransvaret ska finnas kvar i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Innehållet i utländsk rätt redovisas därför endast i begränsad omfattning i betänkandet när det kan ge ett vidgat perspektiv och inspiration i enskilda delar.

Utredningen ska överväga om det finns behov av förändringar av bestämmelserna. Hänsyn ska tas till vikten av att villkoren för att starta, driva och utveckla företag enligt affärsrättsliga principer är så goda som möjligt. En central del i utredningens uppdrag är att säkerställa att bestämmelserna om företrädaransvar inte bidrar till att företag som på sikt kan antas ha överlevnadsmöjligheter avvecklas på grund av risken att företrädaren annars kan bli betalningsskyldig. Samtidigt ska utredningen se till att reglerna behåller sin betydelse för upprätthållandet av en sund konkurrens på lika villkor i näringslivet och att reglernas preventiva effekt bevaras. Systemet får inte heller medföra att juridiska personers skatteskulder riskerar att öka kraftigt.

De förslag som utredningen tar fram kommer att presenteras och motiveras längre fram i betänkandet. Syftet med detta kapitel är dels att ge en bild av vilka andra bestämmelser i rättssystemet som innehåller ansvarsbestämmelser för företrädare och hur de förhåller sig till det skatterättsliga företrädaransvaret, dels att undersöka om och i så fall i vad mån företrädaransvaret påverkar tillämpningen av regler inom andra rättsområden och, omvänt, om andra regelverk påverkar tillämpningen av företrädaransvaret.

Bestämmelser som gäller ansvar och skyldigheter för företrädare finns också inom associationsrätten, främst i aktiebolagslagstiftningen. Det finns anledning att undersöka hur dessa bestämmelser förhåller sig till det skatterättsliga företrädaransvaret. Frågan uppmärksammas i avsnitt 3.3. Företrädare kan också fällas till straffrättsligt ansvar. De straffrättsliga bestämmelserna berörs kort i avsnitt 3.4.

I och med att de skatterättsliga reglerna om personligt ansvar för företrädare blir aktuella att tillämpa först när den juridiska personen inte kan betala sina skatteskulder finns också en koppling till insol-

vensrätten. Några insolvensrättsliga frågor som rör relationen till det skatterättsliga företrädaransvaret tas upp i avsnitt 3.5. I avsnitt 3.6 berörs företrädaransvarets påverkan på entreprenörskap.

I avsnitt 3.7 ges några sammanfattande och avslutande synpunkter.

3.2 Företrädaransvarets syfte

Bestämmelser om skatterättsligt företrädaransvar har funnits sedan 1960-talet. När bestämmelserna tillkom motiverades de bl.a. med att det inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra en företrädare för en juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta ansågs som en allvarlig brist inte minst beträffande de s.k. fåmansbolagen. Det hade nämligen visat sig att bolag av denna typ inte sällan fortsatte sin verksamhet långt efter att bolaget enligt bestämmelserna i aktiebolagslagstiftningen borde ha trätt i likvidation på grund av att aktiekapitalet gått förlorat. Då bolaget slutligen försattes i konkurs hade det kunnat konstateras att tidigare skulder till enskilda fordringsägare betalats eller i vart fall uppgick till obetydliga belopp i jämförelse med vad bolaget var skyldigt i fråga om skattekulder av olika slag. Man hade därvid inte kunnat undgå att dra slutsatsen att bolagsformen mer eller mindre medvetet utnyttjats för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.³

I de förarbeten som låg till grund för införandet av skattebetalningslagen (1997:483) framhölls att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden var mera utsatt än flertalet andra borgenärers. Regeringen anförde följande:

Statens löpande kreditgivning avseende skatter och avgifter och den därmed följande rollen som borgenär omfattar avsevärda belopp. Men staten har inte någon valfrihet som kreditgivare. Kreditgivningen sker så gott som undantagslöst utan att krav kan ställas på säkerhet i någon form. Av systematiska och praktiska skäl rymmer inte heller skattebetalningssystemet möjligheter till en kreditprövning motsvarande den som används i samhällslivet i övrigt. Detta kan sägas innebära att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden är mera utsatt än flertalet andra borgenärers.

Trots de särskilda instituten i form av bl.a. revision och betalningssäkring och resurser för att utnyttja dessa som staten förfogar över är således statens situation som borgenär särpräglad. Även om resurserna

³ SOU 1965:23 s. 181 ff.

kan framstå som tillräckliga i ett enskilt fall är bilden en annan om man ser till helheten. Det stora antalet gäldenärer, de kontinuerliga och betydande betalningsströmmarna samt det återkommande mycket stora antalet redovisningar och betalningar gör att mera omfattande åtgärder kan sättas in bara i en bråkdel av de fall där insatser skulle vara motiverade med hänsyn till risken för förluster för det allmänna. De mycket begränsade möjligheter som staten har att i förväg säkerställa fordringarna på det sätt som i allmänhet görs på kreditmarknaden motiverar därför enligt regeringens mening att man behåller den betalningsskyldighet för företrädare som utvecklats på skatteområdet.⁴

Företrädaransvaret är därmed ett av de instrument som staten förfogar över för att minimera den uppbördsförlust som består i att fastställda skatter inte blir betalda.

3.3 Bestämmelser i aktiebolagslagstiftningen som berör företrädaransvaret

Det görs ibland gällande att bestämmelserna om företrädaransvar innebär att den grundläggande principen om delägars ansvarsfrihet för ett aktiebolags skulder satts åt sidan.⁵ Frågan om vilka förutsättningar som ska föreligga för att principen om ansvarsfrihet ska kunna åsidosättas behandlas i avsnitt 3.3.1. Företrädaransvaret är i första hand inriktat på företrädare i aktiebolag med en eller ett fåtal aktieägare, dvs. företag som skatterättsligt benämns fåmansföretag. Med företrädare avses huvudsakligen styrelseledamöter och verkställande direktörer.⁶ Deras arbetsuppgifter och ansvarsområde behandlas översiktligt i avsnitt 3.3.2. Styrelsen kan bli ansvarig för bolagets förpliktelser enligt de s.k. kapitalskyddsreglerna om den inte vidtar åtgärder när bolagets egna kapital understiger vissa gränsvärden. Dessa regler behandlas i avsnitt 3.3.3.

3.3.1 Ansvarsgenombrott

En principiell utgångspunkt i lagstiftningen om aktiebolag är att ägarna inte är personligen betalningsansvariga för bolagets förpliktelser. Detta framgår av 1 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551), för-

⁴ Prop. 1996/97:100, Del 1 s. 438.

⁵ Se t.ex. Löfgren m.fl. Personligt ansvar, avsnitt 7.1.2 (Juno 2016).

⁶ Se närmare om begreppet företrädare i avsnitt 4.4.

kortad ABL. Tanken är att bolagsformen ska möjliggöra för aktieägarna att driva näringsverksamhet utan att riskera mer än det kapital som de tillskjutit vid bolagets bildande eller senare. Bolagets fordringsägare är hänvisade till att söka få betalt för sina fordringar ur bolagets förmögenhet.

Det finns dock bestämmelser som sätter gränser för hur ett aktiebolags tillgångar får användas. Om dessa bestämmelser överträds kan ägarna bli betalningsansvariga. En aktieägare kan bli skadeståndsskyldig enligt 29 kap. 3 § ABL för skada som han eller hon uppsåtligt eller av grov oaktsamhet tillfogar bolaget, en aktieägare eller någon annan genom att medverka till överträdelse av ABL, årsredovisningslagen (1995:1554) eller bolagsordningen. Ett annat exempel är att en aktieägare enligt 17 kap. 7 § ABL kan bli skyldig att täcka en brist som uppkommit vid en olovlig värdeöverföring enligt bestämmelserna i det kapitlet. Det finns också en bestämmelse i 25 kap. 19 § ABL som innebär att en ägare kan bli betalningsansvarig för vissa av bolagets förpliktelser om ägaren med vetskap om att bolaget är skyldigt att gå i likvidation deltar i ett beslut om att fortsätta bolagets verksamhet. Denna bestämmelse hör till de s.k. kapitalskyddsreglerna som behandlas i avsnitt 3.3.3.

Det finns också regler om personligt betalningsansvar för styrelseledamöter och VD i 8 kap. 12 § årsredovisningslagen när årsredovisningshandlingar inte sänts in till Bolagsverket inom viss angiven tid.

Utöver de lagreglerade ansvarsreglerna finns det i rättspraxis exempel på att en domstol bortsett från huvudprincipen om att aktieägare inte svarar för bolagets förpliktelser och ålagt aktieägaren i ett bolag ett generellt ansvar för bolagets samtliga förpliktelser.⁷

Ett äldre, centralt avgörande är NJA 1947 s. 647 där aktieägarna blev skyldiga att ersätta skada som orsakats av bolagets verksamhet. Med utgångspunkt i detta och några andra avgöranden har de omständigheter som kan motivera ett sådant icke lagreglerat ansvars-genombrott sammanfattningsvis ansetts vara att bolaget inte haft något självständigt affärsmässigt syfte, inte haft någon självständig förvaltning och att det varit underkapitaliserat i förhållande till sin verksamhet.⁸

⁷ Se Brandell, En principiell analys av ansvarsgenombrottets existens i svensk rätt, Juridisk Tidskrift, nr 1, 2018–19 s. 3–22 med hänvisningar.

⁸ Se bl.a. Rodhe, Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder, Festskrift till Jan Hellner, 1984 s. 481–499 och Sandström, Svensk aktiebolagsrätt, avsnitt 15.3 (Juno 2020).

I förarbetena till aktiebolagslagen övervägdes frågan om nu beskrivna ansvarsgenombrott borde regleras. Det ansågs dock vara av särskild betydelse att inte äventyra aktiebolagsformens användbarhet och attraktivitet. Det talade för att iaktta försiktighet när det gällde att göra inskränkningar i principen om aktieägarnas frihet från personligt betalningsansvar. Regeringen stannade därför, i likhet med Aktiebolagskommittén, för att inte föreslå några generella regler om ansvarsgenombrott.⁹

I NJA 2014 s. 877 anförde HD att ansvarsgenombrott närmast tar sikte på det ansvar för aktieägare som kan följa av mera allmänt tillämpliga civilrättsliga principer (punkt 9). HD nämnde som exempel att en verksamhet i en juridisk person i själva verket är att se som bedriven av ägaren själv (NJA 1935 s. 81 och NJA 1975 s. 45) och att en aktieägare i vissa situationer kan bli ersättningsskyldig på grund av allmänna skadeståndsrättsliga regler (NJA 1947 s. 647). Därutöver uttalade domstolen att ett personligt betalningsansvar för aktieägare kan komma i fråga i vissa särskilt kvalificerade fall. Ansvaret för aktieägare kan beroende på omständigheterna tänkas gälla även annan än aktieägare, t.ex. en styrelseledamot.

HD menade vidare att den som ingår avtal med bolaget i regel har möjlighet att utvärdera bolagets ställning (punkt 10). Behovet av rättsskydd när det gäller bolagets betalningsförmåga framstår då enligt HD som tillgodosett med de aktiebolagsrättsliga reglerna. Där emot kan en ofrivillig borgenär ha ett behov av ett förstärkt rättsskydd. I vad mån det kan föranleda ett ansvar för annan än bolaget beror bl.a. på vad slags fordran det rör sig om och ändamålet bakom den rättsregel som fordringen vilar på.

En slutsats av avgörandet är att HD tagit avstånd från tanken på att i rättspraxis vidareutveckla en generell associationsrättslig regel om ansvarsgenombrott. Utöver vad som följer av den associationsrättsliga regleringen och av allmänna civilrättsliga principer torde utrymmet för personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser aktualiseras endast när det är fråga om ett kvalificerat otillbörligt utnyttjande av aktiebolagskonstruktionen.¹⁰

Visserligen nämner HD att personligt ansvar kan utkrävas även för andra än ägare, t.ex. för en styrelseledamot. När detta ansvar inte grundar sig på allmänna civilrättsliga principer torde en associations-

⁹ Se prop. 2004/05:85 s. 205 ff. och SOU 2001:1 s. 279 f.

¹⁰ Se Lindskog, Kapitalbrist i aktiebolag, kap. 14, JUNO version 2A, 2018.

rättslig ansvarsgenombrottsregel reserveras för rena missbruk av bolagsformen.

Som nämndes i avsnitt 3.3 framhålls ibland att det skatterättsliga företrädaransvaret är ett uttryck för ett ansvarsgenombrott. Det torde grunda sig på att företrädaransvaret i de allra flesta fall aktualiseras för företrädare för ett fåmansföretag. Ett sådant företag är ofta ägarlett genom att de företagsledande uppgifterna i styrelsen och som VD sköts av personer som ingår i ägarkretsen eller som är närstående till någon av delägarna. Även om ägar- och ledarrollen ofta sammanfaller i fåmansföretagen är det i ställningen som bolagsfunktionär som det personliga betalningsansvaret enligt de skatterättsliga bestämmelserna om företrädaransvar kan bli aktuellt. Det är alltså rent principiellt inte fråga om något ansvarsgenombrott för ägarna till företagen.

Företrädaransvaret bör snarare beskrivas som en särskild skatterättslig reglering om betalningsansvar för en företrädare när han eller hon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet förorsakat att företagets skatter inte har kunnat betalas.

3.3.2 Styrelsens och verkställande direktörens förvaltningsansvar

Ett aktiebolags styrelse har ett omfattande förvaltningsansvar. Av 8 kap. 4 § första stycket ABL framgår att styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.¹¹ Här ingår såväl långsiktiga beslut om bolagets framtida policy och inriktning, åtgärder för organisation och planering, åtgärder för löpande drift och förvaltning som nödvändig bokföring, redovisning och medelsförvaltning.

I 4 § andra stycket har tagits in en bestämmelse om att styrelsen fortlöpande ska bedöma bolagets ekonomiska situation. Det har ansetts viktigt att styrelsens ansvar i detta sammanhang inskräps genom en uttrycklig bestämmelse. För att kunna fullgöra sin tillsynsplikt måste styrelsen hålla sig underrättad om den löpande verksamheten, innefattande bl.a. omsättningens storlek, bolagets likviditet och kreditläge. Skyldigheten att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation åvilar styrelsen som kollektiv.

¹¹ Framställningen i detta avsnitt bygger på Andersson m.fl. Aktiebolagslagen (JUNO 2019), kommentaren till 8 kap. 4 §.

Av 4 § fjärde stycket framgår att styrelsen kan delegera vissa uppgifter till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra. Styrelsen måste dock fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas. En delegation innebär inte att styrelsen avhänder sig det yttersta ansvaret för kontrollen av verksamheten och bedömningen av bolagets ekonomiska situation.

Om det har utsetts en VD, påverkar detta som regel styrelsens ansvarsområde. VD övertar då det primära ansvaret för den löpande förvaltningen. Styrelsen kan dock gå in på VD:s ansvarsområde genom att meddela riktlinjer och anvisningar för den löpande förvaltningen. Styrelsen kan alltid ge VD bindande anvisningar om hur löpande förvaltningsåtgärder ska handläggas eller beslutas. VD är skyldig att rätta sig efter styrelsens föreskrifter.

Till styrelsens ansvar för förvaltningen av bolagets angelägenheter hör alltid att utöva tillsyn över att VD fullgör sina uppgifter. Om VD inte gör det, är styrelsen skyldig att ingripa.

Det ansvar som åvilar bolagets formella företrädare enligt ABL har i rättspraxis utsträckts till att gälla även s.k. faktiska företrädare. Härmed avses den som på grund av sin faktiska ställning har ett bestämmande inflytande över bolagets medelsförvaltning eller drift.

Enligt 29 kap. 1 § ABL kan en styrelseledamot eller VD bli skadeståndsskyldig vid fullgörandet av uppdraget om han eller hon uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget. Ansvaret måste prövas individuellt eftersom ansvaret förutsätter att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda.

Skadestånd kan också utkrävas när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan, t.ex. en borgenär. Även här förutsätter skadeståndet att gärningen företagits uppsåtligt eller av oaktsamhet. Ansvaret är dock begränsat till överträdelse av ABL, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

3.3.3 Kapitalskyddsreglerna

Kapitalskyddsreglerna finns i 25 kap. 13–20 a §§ ABL. Syftet med reglerna är att skydda borgenärerna genom att sätta en gräns för hur länge bolagets verksamhet får fortsätta innan den måste avbrytas genom likvidation.¹² När bolagets eget kapital understiger hälften av

¹² Avsnittet bygger i stor utsträckning på Lindskog, Kapitalbrist i aktiebolag (Juno 2018-10-01).

det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen följa en viss handlingsplan som ska leda till att kapitalbristen hävs eller att bolaget träder i likvidation.

Handlingsplanen i 25 kap. 13–17 §§ innebär i korthet att följande steg ska följas.¹³

När det finns skäl att anta att den kritiska kapitalbristen har uppstått ska styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning.

Om balansräkningen utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen snarast möjligt kalla till bolagsstämma. Om stämman inte beslutar att bolaget ska gå i likvidation, ska den inom åtta månader på nytt pröva frågan om likvidation.

Inför den andra kontrollstämman ska en ny kontrollbalansräkning upprättas. Om den nya kontrollbalansräkningen inte utvisar att det finns full täckning för aktiekapitalet så inträder likvidationsplikt. Beslutar inte stämman om likvidation ska styrelsen ansöka hos tingsrätten om detta.

Styrelsens ledamöter har enligt 25 kap. 18 § ett solidariskt ansvar för de förpliktelser som uppkommer för bolaget om styrelsen underlåtit att följa handlingsplanen. Individuella förhållanden kan dock beaktas. Ansvaret gäller nämligen inte för den som visar att han eller hon inte har varit försumlig.

Ansvaret utvidgas i 25 kap. 19 § till att gälla också en aktieägare som med vetskap om att bolaget är skyldigt att gå i likvidation deltar i ett beslut att fortsätta bolagets verksamhet.

Ansvaret enligt kapitalskyddsreglerna inträder oberoende av om en bristande efterlevnad av reglerna leder till någon skada för borgenärerna eller inte.

Bestämmelserna omfattar alla typer av förpliktelser, även bolagets skatteskulder (NJA 2009 s. 221). I egenskap av borgenär har Skatteverket således möjlighet att rikta ansvar mot styrelsen eller ägarna. Bevisbördan för de omständigheter som grundar ansvar åvilar borgenären.

I debatten om det skatterättsliga företrädaransvaret har det gjorts gällande att kapitalskyddsreglerna är ett tillräckligt skydd för det allmänna som borgenär och ett nog så effektivt instrument för att driva in obetalda skatter.¹⁴ Kapitalskyddsreglerna har dock ifrågasatts. Det har till och med hävdats att kapitalskyddsreglerna är exem-

¹³ Se Lindskog a.a. avsnitt 1.1.3.

¹⁴ Se Persson Österman och Svernlöv, Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet, Svenskt Näringslivs rapport, 2013 s. 77.

pel på lagstiftning när den är som sämst.¹⁵ En invändning som anförs mot reglerna är att tillgångarna inte ska tas upp till försäljningsvärden i kontrollbalansräkningen. Reglerna har också ansetts svårtillämpade och rättsekonomiskt ineffektiva eftersom de påbjuder bolagsorganen att följa en procedur snarare än att dirigera dem att fokusera på att vidta adekvata åtgärder mot insolvens. Bolaget kan ha ekonomiska problem under lång tid utan att det föranleder något handlande från bolagsledningen.

3.4 Något om straffansvar för företrädare

Förutom personligt betalningsansvar och skadestånd kan en företrädare för en juridisk person göra sig skyldig till en straffbar gärning vid utövandet av sitt uppdrag. I detta avsnitt berörs bara några av de straffrättsliga bestämmelser som kan aktualiseras.

Flera gärningar är kriminaliserade enligt skattebrottslagen (1971:69), förkortad SkbrL. Av störst intresse för företrädaransvaret är avdragsbrottet i 6 § SkbrL. Enligt detta lagrum ska den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen dömas för *skatteavdragsbrott*. Det är samma gärning som kan föranleda företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL.

Vidare kan en företrädare dömas för *skattebrott* enligt 2 § SkbrL om företrädaren uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna deklaration eller annan föreskriven uppgift. Andra brott som kriminaliseras är vissa former av *skatteredovisningsbrott*, 7 § SkbrL, liksom *försvårande av skattekontroll*, 10 § SkbrL.

För vissa handlingar som riktar sig mot borgenärskollektivet kan straffansvar utkrävas enligt 11 kap. brottsbalken. De har det gemensamt att någon inför en utmätning eller konkurs agerar på ett sätt som normalt innebär en risk för skada för borgenärerna. I och med att handlingarna är ekonomiskt oförsvarliga när de företas minskar borgenärernas utsikter till betalning.¹⁶ Ett exempel är att en person som gör sig av med värdefull egendom när han eller hon är på obe-

¹⁵ Se Simon-Almendal, Företrädaransvar, 2015 s. 142 med hänvisningar samt Karlsson-Tuula, Bolagsledningens ansvar vid ett företags ekonomiska problem i svensk rätt och de lege ferenda, Insolvensrättslig tidskrift nr 4 2019 s. 24 f.

¹⁶ Se Johansson m.fl. Brottsbalken m.m. Juno, kommentaren till 11 kap. (2020-01-01).

stånd riskerar att dömas för *oredlighet mot borgenärer* enligt 11 kap. 1 §. Ett annat exempel är *bokföringsbrott* i 11 kap. 5 §.

Ett straffsanktionerat skydd för borgenärer och aktieägare utgör också bestämmelserna om *låneförbud* i 21 kap. ABL. Det grundläggande syftet är att förhindra att bolagets bundna kapital urholkas genom lån till en aktieägare som saknar återbetalningsförmåga. Bestämmelserna har fått en mycket vid omfattning. Enligt 1 § förbjuds, med vissa undantag, penninglån till aktieägare, styrelseledamöter, verkställande direktör och dem närstående personer. Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet bryter mot låneförbudet kan straffas enligt 30 kap. 1 § ABL. Ett förbjudet lån betraktas dessutom som utdelning skattemässigt och är skattepliktigt enligt 11 kap. 45 § eller 15 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Slutligen kan nämnas att om en företrädare missköter sitt uppdrag så att det medför skada för bolaget kan det i undantagsfall komma ifråga att döma till straff enligt 10 kap. 5 § brottsbalken för trolöshet mot huvudman.

3.5 Insolvensrättsliga aspekter

3.5.1 Skatternas ställning vid gäldenärens obestånd

Som nämndes i avsnitt 3.2 om företrädaransvarets syfte har ett motiv för reglerna varit att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden är mera utsatt än flertalet andra borgenärsers. Inte minst har staten mycket begränsade möjligheter att i förväg säkerställa fordringarna på det sätt som i allmänhet görs på kreditmarknaden.

Om verksamheten leder till att företaget försätts i konkurs har skattefordran inte någon förmånsrätt. Fordringar utan förmånsrätt har inbördes lika rätt i förhållande till fordringarnas belopp; se 18 § förmånsrättslagen (1970:979).

Genom annan lagstiftning – utöver reglerna om företrädaransvar – har Skatteverket dock möjligheter att skydda sin fordran som andra prioriterade eller oprioriterade borgenärer inte har. De främsta fördelarna kan sammanfattas på följande sätt.¹⁷

¹⁷ Framställningen bygger på Annina H Persson och Ylva Larsson, Skatteverkets särställning i fråga om skatter vid gäldenärens insolvens, *Insolvensrättslig tidskrift* Nr 4 2017 s. 10–58.

Skatteverket kan ansöka om verkställighet av en obetald skatteskuld hos Kronofogdemyndigheten utan någon exekutionstitel, se 2 kap. 1 och 30 §§ utsökningsbalken.

I 4 kap. konkurslagen (1987:672), finns bestämmelser om återvinning till konkursboet. Syftet med reglerna är att betalningar och andra rättshandlingar som vidtagits av gäldenären viss tid före konkursen ska gå åter om de varit till skada för borgenärerna genom att gäldenären har gynnat en borgenär på bekostnad av de andra. Enligt 4 kap. 1 § får dock inte återvinning ske av betalning av skatt eller avgift som omfattas av skatteförfarandelagen.

Verkställigheten av ett kommande skattebeslut kan säkerställas genom betalningssäkring enligt bestämmelserna i 46 kap. SFL. De grundläggande förutsättningarna är att det finns en fordran på skatt eller att det föreligger sannolika skäl för att betalningsskyldighet för en sådan fordran kommer att fastställas och att det finns en påtaglig risk att gäldenären kommer att undandra sig att betala fordringen. Vidare måste det vara fråga om betydande belopp; se 46 kap. 6 och 7 §§. Beslut om betalningssäkring fattas av förvaltningsrätten på ansökan av Skatteverket.

I första hand ska betalningssäkringen avse företagets tillgångar. Men om det kan konstateras att företaget saknar tillgångar kan det bli aktuellt att rikta betalningssäkringen mot företrädaren och dennes tillgångar. Det kan göras redan innan beslut om företrädaransvar har fattats. Det måste då finnas sannolika skäl både för att det kommer att fastställas en fordran mot företaget, om det inte redan har gjorts, och för att domstolen kommer att besluta om företrädaransvar.

3.5.2 Rekonstruktions- och insolvensdirektivet

EU har i juli 2019 antagit det s.k. rekonstruktions- och insolvensdirektivet.¹⁸ Det ska, med vissa undantag, vara införlivat i svensk rätt senast den 17 juli 2021, såvida det inte ansöks om förlängning. Regeringen har tillsatt en särskild utredare som ska ta ställning till

¹⁸ Se Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/1023 av den 20 juni 2019 om ramverk för förebyggande rekonstruktion, om skuldavskrivning och näringsförbud och om åtgärder för att göra förfaranden rörande rekonstruktion, insolvens och skuldavskrivning effektivare samt om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 (Rekonstruktions- och insolvensdirektiv).

hur direktivets regler om företagsrekonstruktion ska genomföras i Sverige.¹⁹ Uppdraget ska redovisas senast den 26 februari 2021.

Enligt direktivet ska medlemsstaterna inrätta ett ramverk för rekonstruktion av företag som har ekonomiska problem för att i grunden livskraftiga företag ska kunna räddas från konkurs. Reglerna innebär i korthet att gäldenären, borgenärerna och andra berörda parter ska förhandla fram en rekonstruktionsplan med åtgärder som ska rädda företaget. I direktivet finns regler om vilka åtgärder som en rekonstruktionsplan kan avse, t.ex. nedskrivning av gäldenärens skulder eller andra villkor för betalning, men även ändringar av företagets kapitalstruktur eller företagets organisation. Direktivet innehåller även regler för hur rekonstruktionsplanen antas och fastställs. Planen ska vara bindande för parterna. I princip ska alla borgenärer omfattas av planen men det finns skyddsregler för dem som har förmånsrätt för sina fordringar.

Utredaren ska bl.a. överväga om den grundläggande strukturen i nuvarande förfarande i något avseende ska ändras och belysa alternativa eller kompletterande förfaranden och ta ställning till hur de kan utformas.

I kommittédirektiven framhålls att utredaren ska beakta att rekonstruktions- och insolvensdirektivet har fokus på mikroföretag samt små och medelstora företag och bör särskilt ta hänsyn till mikro- och småföretags förutsättningar.

Artikel 3 i direktivet innehåller regler om *tidig varning*.²⁰ En grundtanke är att ekonomiska problem är lättare att åtgärda om de upptäcks tidigt. Av direktivet framgår att medlemsstaterna bl.a. ska tillhandahålla verktyg för tidig varning som ger gäldenärsföretaget möjlighet att upptäcka omständigheter som kan medföra sannolikhet för insolvens och att vidta åtgärder på ett tidigt stadium. Som exempel nämns varningsmekanismer vid gäldenärens underlåtenhet att fullgöra vissa typer av betalningar, t.ex. skatter eller socialavgifter, och att tredje part, bl.a. redovisningskonsulter, som har information om gäldenärsföretaget, ska uppmärksamma företaget på en negativ utveckling.

Utredaren ska allsidigt belysa och ta ställning till vilka åtgärder som är lämpliga för att uppnå en ordning med ändamålsenliga verktyg för tidig varning.

¹⁹ Dir. 2019:60, Nya regler om företagsrekonstruktion.

²⁰ Se också beaktandesats 22 i direktivet.

Enligt artikel 19 i direktivet har företagsledare vissa skyldigheter när det råder sannolikhet för insolvens. Medlemsstaterna ska säkerställa att företagsledare, när det råder sannolikhet för insolvens, tar vederbörlig hänsyn till borgenärernas, ägarnas och andra intressenters intressen, till behovet av att vidta åtgärder för att undvika insolvens och till behovet av att undvika uppsåtligt eller grovt oaktsamt handlande som hotar företagets livskraft. Frågan om sanktioner vid åsidosättande av skyldigheterna regleras inte i direktivet.

Utredaren ska i denna del ta ställning till om det behövs särskilda insolvensrättsliga regler om handlingsplikt och ansvar som utgår från gäldenärens insolvens.

3.5.3 Skuldsanering för företagare

Lagen om skuldsanering för företagare (2016:676) innehåller bestämmelser om en särskild form av skuldsanering för företagare och närstående till företagare (F-skuldsanering). Förfarandet innebär att en gäldenär delvis befrias från ansvar för betalningen av de skulder som omfattas av F-skuldsaneringen.

Det grundläggande syftet med reglerna är att begränsa riskerna med företagande och ge fler företagare en möjlighet till en andra chans. Reglerna utgör därmed ett led i arbetet med att skapa goda villkor för företagande.²¹

Skuldsaneringen gäller företagare och närstående till företagare. Med företagare avses enligt 2 § en fysisk person som är eller har varit engagerad i en näringsverksamhet, antingen genom att driva eller ha drivit enskild näringsverksamhet eller genom att vara eller ha varit företrädare för en juridisk person som driver eller har drivit näringsverksamhet. En juridisk person kan inte bli föremål för skuldsanering.

Lagstiftningen tar sikte både på gäldenärer som är aktiva och före detta företagare som planerar att återgå till ett yrkesaktivt liv.²² Ett antal villkor måste vara uppfyllda för att F-skuldsanering ska beviljas. Dessa anges i 6–11 §§.

En företagare som inte längre är engagerad i en näringsverksamhet får beviljas F-skuldsanering om hans eller hennes skuldbörda till huvudsaklig del har anknytning till den tidigare näringsverksamheten.

²¹ Prop. 2015/16:125 s. 50 f.

²² Prop. 2015/16:125 s. 126.

Verksamheten kan ha upphört på olika sätt, t.ex. genom konkurs eller försäljning. En företagare som är aktiv får beviljas F-skuldsanering om de skulder som uppkommer i näringsverksamheten kan betalas eller om oförmågan att betala dessa skulder endast är tillfällig. Det ska alltså inte vara fråga om att rekonstruera själva verksamheten.

För att kunna beviljas skuldsanering krävs också att gäldenären är kvalificerat insolvent. Det innebär att gäldenären inte rätteligen kan betala sina skulder och att denna oförmåga med hänsyn till samtliga omständigheter kan antas bestå under överskådlig tid.

I några situationer är gäldenären diskvalificerad från skuldsanering. Så är fallet om företagarens näringsverksamhet drivs eller har drivits på ett oförsvarligt sätt. I propositionen sägs att misskötsamheten måste vara av allvarigare slag och det finns därmed ett visst utrymme för olämpligt agerande från gäldenärens sida utan att denne blir diskvalificerad från skuldsanering. Det anförs också att ett olämpligt beteende som inte bedöms som så allvarligt att det når upp till oförsvarligt dock kan komma att beaktas inom ramen för den allmänna skälighetsprövningen som ska göras.²³

Som exempel på misskötsamhet som kan förekomma och som normalt därmed kan diskvalificera gäldenären nämns i propositionen bl.a. att verksamheten har skötts särskilt riskfyllt och att någon av bolagets företrädare har blivit föremål för företrädaransvar på grund av kapitalbrist i bolaget. Där uttalas också att om någon företrädare för verksamheten har ådömts företrädaransvar enligt 59 kap. 12 eller 13 § SFL har företaget misskött sina skyldigheter att betala skatt eller avgift i sådan utsträckning att verksamheten normalt får anses ha drivits oförsvarligt.

3.6 Företrädaransvaret och entreprenörskap

Som nämndes i inledningen ska utredningen vid övervägandena om det finns behov av ändringar i reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret ta hänsyn till vikten av att förutsättningarna för att starta, driva och utveckla företag enligt affärsmässiga principer är så goda som möjligt. I detta ligger att utredningen ska säkerställa att reglerna om företrädaransvar inte bidrar till att företag som på sikt är livskraftiga avvecklas i förtid på grund av risken att företrä-

²³ Se prop. 2015/16:125 s. 245 f.

daren annars blir personligen betalningsskyldig för företagets skattekulder.

Det finns flera faktorer som gör att en person vågar välja att starta och driva ett företag. En allmän förutsättning för motivationen är att det råder ett gott företagsklimat som uppmuntrar entreprenörskap och innovationer.²⁴ Grundläggande faktorer som marknad, efterfrågan, tillgång till kapital m.m. är naturligtvis viktiga. En faktor som också är av stor betydelse och som kan påverka motivationen menligt är rädslan att misslyckas ekonomiskt med sitt entreprenörskap. Entreprenörskapsutredningen pekade i sitt betänkande på flera faktorer som ligger bakom rädslan att misslyckas. Bland dessa är lagstiftningens utformning av stor vikt. Utredningen drog slutsatsen att en lagstiftning som minskar riskerna och konsekvenserna av ekonomiska misslyckanden kan ge flera entreprenörer en andra chans men även få fler personer som annars skulle avstått att våga satsa på företagande.

Samtidigt kan en gäldenärsvänlig lagstiftning även ha vissa negativa effekter på entreprenörsklimatet. Lagstiftning som minskar konsekvenserna av att betala tillbaka sina skulder kan i förlängningen påverka företagens möjligheter att få tillgång till krediter. Det måste alltså ske en avvägning mellan riskreduktion för gäldenären och eventuella försämrade kreditmöjligheter för denne.

Entreprenörskapsutredningen riktade skarp kritik mot lagstiftningen om det skatterättsliga företrädaransvaret för att den förhindrar en andra chans för livskraftiga företag i ekonomisk kris. Det är olyckligt, menade utredningen, om livskraftiga företag med en i grunden sund verksamhet väljer att gå i konkurs därför att det skatterättsliga företrädaransvaret upplevs som för riskfyllt.

Vidare anfördes att reglerna försvårar rekrytering av styrelseledamöter i mindre företag.²⁵ Utredningen menade att Skatteverket kan välja att driva in fordran från den ledamot som har störst tillgångar. Det kan påverka framgångsrika företagare med stora finansiella tillgångar att inte ta risken att engagera sig som extern styrelseledamot i ett mindre företag. Företag med tillväxtambitioner kan därmed gå miste om personer med nödvändig kompetens. Som en

²⁴ Se Entreprenörskapsutredningens betänkande Entreprenörskap i det tjugoförsta århundrandet, SOU 2016:72. Detta avsnitt bygger på utredningens framställning i Del 1, s. 129–135.

²⁵ SOU 2016:72 Del 1 s. 133.

möjlig reform lyfte Entreprenörskapsutredningen fram Insolvensutredningens förslag om att en företrädare borde få en månad på sig att vidta åtgärder efter att skatten förfallit till betalning innan något personligt ansvar kan aktualiseras.²⁶ Denna förlängda tidsfrist skulle enligt Entreprenörskapsutredningen kunna kombineras med förbättrade informationsinsatser till samtliga företrädare för den juridiska personen om konsekvenserna av att inte betala skatteskulden eller vidta andra åtgärder, t.ex. påbörja företagsrekonstruktion eller begära företaget i konkurs.

3.7 Avslutande synpunkter

Enligt direktiven är utredningens uppdrag att göra en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Utredningen ska säkerställa att i grunden livskraftiga företag inte avvecklas med anledning av risken att företrädaren annars blir betalningsskyldig för företagets skatteskulder. Det ingår inte i uppdraget att föreslå ett slopande av företrädaransvaret eller av de objektiva rekvisiten för detta ansvar, som bl.a. innebär att företrädaren inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift. Reglernas preventiva effekt ska bevaras och förslagen får inte innebära att juridiska personers skatteskulder riskerar att öka kraftigt.

I uppdraget ingår alltså att göra en avvägning mellan å ena sidan behovet av att förändra företrädaransvarsreglerna så att de inte försvårar för i grunden sunda företag med överlevnadspotential att klara tillfälliga ekonomiska betalningssvårigheter och å andra sidan att inte underlätta för företag att driva en verksamhet vidare om företaget är på obestånd och bör avvecklas.

I och med att utredningens förslag inte får leda till att företagens skatteskulder ökar får förslagen inte utformas så att de underlättar ekonomisk brottslighet, som blivit ett stort samhällsproblem. Årligen undandras samhället stora summer i skatter och avgifter. Pengar utbetalas på felaktiga grunder och seriösa företag tvingas konkurrera med brottsliga aktörer på ojämlika villkor.²⁷

Parallellt med att det har blivit lättare att bilda bolag har risken ökat för att bolagen utnyttjas för ekonomisk brottslighet. Uppgifter

²⁶ Se om Insolvensutredningens förslag i SOU 2010:2 s. 454 och i avsnitt 13.2.1.

²⁷ Se härtill Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016–2018.

från Upplysningscentralen visar att antalet ekonomiska brott med s.k. bluffbolag som används för brottslig verksamhet har tredubblats.²⁸ En bidragande orsak är att revisionsplikten slopats för mindre aktiebolag.²⁹ Brotten har olika karaktär. Den ena ytterligheten är brott som kan förklaras av exempelvis okunskap, sjukdom eller vikande lönsamhet. Dessa brott förekommer främst inom småföretagar-sektorn. Det kan röra sig om bokföringsbrott eller brott mot låneförbudet. Den andra ytterligheten är den grova brottsligheten, som använder bolaget som brottsverktyg där själva affärsidén är att begå brott. Vinningen kan bestå i att undanhålla skatter och avgifter eller att tillskansa sig pengar genom bidrag eller på annat sätt. Inte sällan har brotten internationella förgreningar. Det kan då röra sig om momsbedrägerier eller punktskattebrott.

De flesta anmälda brotten är ett resultat av Skatteverkets kontroller och konkursförvaltarnas utredningar. Företrädaransvaret kan vara ett verkningfullt medel mot den ekonomiska brottsligheten.³⁰ När det gäller den grova ekonomiska brottsligheten förutsätter det att huvudmännen går att identifiera och att de inte har distanserat sig från brotten genom att använda målvakter, bulvaner eller fiktiva personer som företrädare.

Som nämndes i avsnitt 3.3.3 förekommer uppfattningen att de skatterättsliga företrädaransvarsreglerna kan ersättas av kapitalskyddsreglerna som ett skydd för det allmänna som borgenär mot att ett aktiebolag på ett otillbörligt sätt inte fullgör sin skattebetalning.

Det finns betydande likheter mellan det skatterättsliga företrädaransvaret och kapitalskyddsreglerna i ABL. I båda fallen har företrädarna handlingsplikt för att undgå betalningsansvar. De ska antingen verka för att stärka företagets ekonomiska ställning eller inleda en ordnad avveckling. Men det finns också betydande skillnader, både vad gäller tidpunkterna och formerna för handlingsplikten.

Utredningen har förståelse för att det kan skapa problem i den praktiska rättstillämpningen att det finns två likartade system för företrädaransvaret. Inte minst kan det vara svårt för företagarna att förhålla sig till båda regelverken och inse att de kan bli betalnings-

²⁸ Se Karlsson-Tuula, Ökad kunskap om aktiebolag som brottsverktyg leder till fler ekonomiska brott, *Insolvensrättslig Tidskrift* nr 2 2019 s. 68–70.

²⁹ Se Ekobrottsmyndighetens rapport, *Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag*, 2020-04-24.

³⁰ Persson och Larsson, *Insolvensrättslig tidskrift* nr 4 2017 s. 50.

ansvariga för bolagets skatteskulder trots att de följer handlingsplanen enligt kapitalskyddsreglerna.

Det ingår inte i utredningens direktiv att föreslå att kapitalskyddsreglerna ska ersätta reglerna om företrädaransvar. Utredningen anser dessutom att en sådan reform skulle vara direkt olämplig. Kapitalskyddsreglerna, som har fått kraftig kritik från olika håll, ger bl.a. inte styrelsen incitament att i tid inleda ett insolvensförfarande. Ett bolag kan ha ekonomiska problem under lång tid utan att reglerna och de krav som ställs upp utlöser någon handling från bolagsledningen. En så lång rådrumstid som dessa regler erbjuder skulle riskera att leda till missbruk och en ökning av bolagens skatteskulder.

En brist är att det i den svenska insolvensrätten saknas regler om personligt betalningsansvar om gäldenären driver sitt företag vidare vid hotande insolvens. För att få gäldenären att ansöka om ett insolvensförfarande i tid har i vissa rättsordningar införts regler i insolvensrätten som innebär att om en gäldenär inte utan oskäligt dröjsmål ansöker om att inleda ett insolvensförfarande efter att betalningssvårigheterna visat sig, kan gäldenärsföreträdaren drabbas av personligt ansvar för företagets skulder och även drabbas av såväl ett skadeståndsrättsligt som ett straffrättsligt ansvar. Det rör sig vanligtvis om en kort period från det att betalningssvårigheterna uppstod, mellan 15 och 45 dagar, till dess ansökan om ett insolvensförfarande ska ha lämnats in.³¹

I avsaknad av insolvensrättsliga regler som tvingar företagen att avveckla företag som är på väg mot insolvens fungerar det hot om personligt betalningsansvar som det skatterättsliga företrädaransvaret innebär i viss mån som ett påtryckningsmedel för att avveckla företag som inte har förutsättningar att överleva.

Till bilden hör att frågan om det behövs särskilda insolvensrättsliga regler om handlingsplikt och ansvar som utgår från gäldenärens insolvens ska övervägas inom ramen för utredningen om nya regler för företagsrekonstruktion; se avsnitt 3.5.2.

För att öka överlevnadsmöjligheterna för företag med en i grunden livskraftig och seriös verksamhet är det viktigt att på ett tidigt stadium upptäcka om företaget har fått ekonomiska svårigheter. Det är då lättare att genomföra ändamålsenliga förändringar för att undvika insolvens än om åtgärder skett i ett sent skede då problemen kan ha förvärrats. I rekonstruktions- och insolvensdirektivet anges,

³¹ Persson och Larsson, Insolvensrättslig tidskrift Nr 4 2017 s. 49.

som nämnts, att medlemsstaterna bör inrätta ett eller flera verktyg för tidig varning i syfte att uppmuntra gäldenärer som börjar erfa ekonomiska svårigheter att vidta åtgärder på ett tidigt stadium. Även denna fråga ska övervägas av utredaren som ska ta ställning till hur direktivet ska genomföras i svensk rätt.

En fråga som aktualiserades av Entreprenörskapsutredningen gäller företrädare som rekryterats externt. De har många gånger inte full information om den löpande verksamheten i företaget. I egenskap av styrelseledamöter har de ändå ett ansvar för den ekonomiska utvecklingen i företaget. För att undvika risken för betalningsskyldighet kan de välja att avstå från uppdraget. Det är därför angeläget att förbättra möjligheterna för alla företagets företrädare att hålla sig informerade om företagets ekonomiska ställning. Utredningen föreslår i kapitel 13 att en rådumsregel bör införas som ger företrädarna tid att överväga olika handlingsalternativ när företaget hamnat i ekonomiska svårigheter. I det sammanhanget diskuteras också frågan om informationen till företrädarna kan tidigareläggas.

I avsnitt 3.5.3 behandlades bestämmelserna om F-skuldsanering. Förfarandet ska vara förbehållet de seriösa näringsidkarna. Huruvida gäldenären driver eller har bedrivit sin verksamhet på ett försvarligt sätt ska bedömas i förhållande till både staten och övriga borgenärer. Har verksamheten drivits oförsvarligt diskvalificerar det gäldenären från skuldsanering. Om någon företrädare för verksamheten har ådömts företrädaransvar enligt skatteförfarandelagen anses företaget ha misskött sina skyldigheter att betala skatt eller avgift i sådan utsträckning att verksamheten normalt får anses ha drivits oförsvarligt. Denna presumtion kan visserligen brytas, men det förutsätter att det i ärendet om F-skuldsanering framkommer särskilda omständigheter som tidigare inte beaktats i målet om företrädaransvar och som medför att agerandet trots allt inte ska bedömas som så allvarligt att det ska diskvalificera gäldenären från F-skuldsanering.³²

Ett utdömt företrädaransvar kan därmed hindra tillämpningen av F-skuldsanering och därmed också från att försöka starta om på nytt.

³² Prop. 2015/16:125 s. 246. Se också Göta hovrätts beslut den 24 oktober 2019 i mål nr ÖÄ 1941-19, där delvis nya omständigheter visade att skatteskulderna avseende företrädaransvaret inte uppkommit till följd av illojalt agerande utan av olyckliga omständigheter sammantagna med yttre förhållanden som företrädaren haft små möjligheter att påverka. Hovrätten ansåg det därför skäligt att bevilja företrädaren F-skuldsanering. HD har den 27 april 2020 (mål nr Ö 6635-19) meddelat prövningstillstånd.

I artiklarna 20 och 21 i rekonstruktions- och insolvensdirektivet finns bestämmelser om skuldavskrivning. I artikel 20.1 föreskrivs att medlemsstaterna ska säkerställa att insolventa entreprenörer har tillgång till åtminstone ett förfarande som kan leda till fullständig skuldavskrivning. Artiklarna finns i Avdelning III och ingår inte i uppdraget för utredaren som ska ta ställning till hur direktivets regler om företagsrekonstruktion ska genomföras i Sverige.

De förslag som vi lägger fram syftar till att företrädare för företag som inte har drivits på ett oförsvarligt sätt ska kunna undvika att bli personligt betalningsskyldiga enligt bestämmelserna om företrädaransvar. Det kan indirekt förbättra möjligheterna till F-skuldavskrivning för denna kategori av företagare. Om bedömningen görs att den som ändå drabbas av företrädaransvar efter viss tid ska få tillgång till F-skuldsanering för att därigenom få en ”andra chans”, bör detta lämpligen komma till uttryck genom en justering av bestämmelserna om F-skuldsanering.

4 Det skatterättsliga företrädaransvaret – nuvarande reglering

4.1 Inledning

I detta kapitel redogör utredningen för bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I avsnitt 4.3 redogörs för reglernas tillämpningsområde och i avsnitt 4.4 beskrivs den innebörd som begreppet företrädare har i detta sammanhang och vilka som normalt är att betrakta som företrädare för skilda juridiska personer. De centrala bestämmelserna som reglerar förutsättningarna för att en företrädare ska bli betalningsskyldig för den juridiska personens skatter och avgifter liksom för att helt eller delvis befrias från ansvaret beskrivs i avsnitten 4.5 och 4.6. Förfarandet behandlas i avsnitt 4.7 och i de avslutande avsnitten 4.8 och 4.9 redogörs för möjligheten att träffa överenskommelser om betalningsskyldigheten och för företrädarens regressrätt.

Beträffande tillämpningen av ansvarsbestämmelsernas subjektiva rekvisit och av befrielsebestämmelsen återfinns den huvudsakliga praxisgenomgången i kapitel 9 och 10.

I avsnitt 4.2 ges först en historisk bakgrund till reglerna.

4.2 Bakgrund

4.2.1 Äldre lagstiftning

Dagens bestämmelser om företrädaransvar har sitt ursprung i 77 a § uppborrdsförordningen (1953:272), förkortad UF. De infördes redan 1968 och innebar att en företrädare kunde bli ansvarig för sådan skatt som den juridiska personen, i sin egenskap av arbetsgivare,

innehållit på anställdas löner men underlåtit att betala in till det allmänna. Av förarbetena till bestämmelserna framgår att det hade uppmärksammats att den allt vanligare aktiebolagsbildningen medförde skatteförluster genom att aktiebolagen inte betalade in den skatt som hade innehållits på anställdas löner. Fåmansbolagen ansågs i det sammanhanget inta en särställning. Det hävdades att dessa företag inte sällan fortsatte sin verksamhet långt efter det att företagen enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen borde ha trätt i likvidation. När företagen slutligen försattes i konkurs, hade ofta tidigare skulder till enskilda fordringsägare likviderats eller i varje fall uppgått till obetydliga belopp jämfört med fåmansföretagens skatteskulder.¹

Uppbördsutredningen, som hade i uppdrag att överväga frågan om företrädares betalningsskyldighet, konstaterade att möjligheterna att göra en företrädare för ett aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för obetald skatt på anställdas löner var begränsade. Detta ansågs vara en allvarlig brist, särskilt för de fall då underlåtenheten hade sin grund i brottsligt förfarande från den som hade det verkliga bestämmande inflytandet i bolaget.²

Vid den här tiden var nämligen underlåtenhet att redovisa innehållen skatt straffbar. Enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF, gällde att en arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt skyldigheten att inbetala skatt som innehållits för annan dömdes till böter eller fängelse i högst sex månader. Vid skattebrottslagens tillkomst 1971 placerades bestämmelsen i 81 § UF och maxstraffet skärptes till ett år.³

En företrädare kunde således dömas till straffansvar för att bolaget inte hade betalat in arbetstagares avdragna skatt samtidigt som det ansågs näst intill omöjligt att kräva företrädaren på någon ekonomisk kompensation till det allmänna på grund av samma underlåtenhet.⁴

Uppbördsutredningen diskuterade möjligheten att i stället för en solidarisk betalningsskyldighet införa en skadeståndsskyldighet för den företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgjort skyldigheten att redovisa innehållen skatt.⁵

Som skäl för att inte välja en skadeståndslösning angavs bl.a. att ett belopp som utdömts i form av skadestånd i allmänhet omfattas av

¹ Se SOU 1965:23 s. 180 f. och 184 och prop. 1967:130 s. 130 f.

² Se SOU 1965:23 s. 181 f. och 184 och prop. 1967:130 s. 130 f.

³ Se prop. 1971:10 s. 38 f. och 237.

⁴ Se SOU 1965:23 s. 183 ff. och NJA 1957 s. 757.

⁵ Se SOU 1965:23 s. 185 ff., jfr prop. 1967:130 s. 129 ff.

den allmänna preskriptionsregeln och att en fordran på skadestånd genom preskriptionsavbrott skulle kunna hållas vid liv hur länge som helst medan fordran på den skattskyldige skulle preskriberas enligt bestämmelser i uppbördsförordningen. Företrädaren skulle då inte ha någon möjlighet att återfå beloppet av den skattskyldige. Vidare angavs att det när brottmålet handlades ofta inte var möjligt att beräkna skadans storlek samt att det i många fall knappast kunde göras gällande att någon skada uppstått.⁶ Utredningen fann därför att alternativet med en solidarisk betalningsskyldighet för företrädaren avseende skatt på anställdas löner som den juridiska personen underlåtit att betala var att föredra.

Mot den här bakgrunden utformades ansvarsbestämmelsen i 77 a § UF. Med hänsyn till att straffansvaret för uppbördsbrottet krävde att företrädaren åtminstone gjort sig skyldig till grov oaktsamhet ansågs det rimligt att också betalningsskyldigheten begränsades till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg.

Det framhölls samtidigt att betalningsskyldigheten för företrädare inte skulle ses som en straffsanktion. Avsikten var inte att införa en ny straffform utan endast att skapa en möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en försumlig företrädare och den arbetsgivare, tillika juridisk person, som han företräder. Reglerna om solidarisk betalningsskyldighet ansågs därför inte kunna jämföras med brottsbalkens sanktionssystem.⁷

Den bestämmelse som infördes i 77 a § UF löd:

Har någon, i egenskap av företrädare för arbetsgivare som är juridisk person, verkställt skatteavdrag men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala det innehållna beloppet i tid och ordning som i 77 § sägs, är han tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet och den dröjsmålsavgift som belöper på detta. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Mål om företrädaransvar enligt 77 a § UF drevs av åklagare i samband med det straffrättsliga åtalet och prövades i allmän domstol.

I rättsfallen NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I och II prövade Högsta domstolen (HD) vad som krävdes för att undgå straffpåföljd när underlåten betalning berodde på obestånd. Domstolen slog fast att för att inte fällas till ansvar för betalbrottet enligt uppbördsförord-

⁶ Frågan om möjligheten att föra skadeståndstalan enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler avseende undandragen skatt har berörts även i senare lagstiftningsssammanhang utan att sådan talan ansetts vara en framkomlig väg, se SOU 1983:23 s. 247 f. Se också NJA 2003 s. 390.

⁷ Se prop. 1967:130 s. 131, jfr SOU 1965:23 s.187 f.

ningen var arbetsgivaren skyldig att, innan beloppet skulle betalas in, vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärs intressen. Den bedömningen har därefter följts av domstolarna och getts samma innehåll såväl när det gällt straffansvaret som när det gällt betalningsansvaret.⁸ För att en företrädare med säkerhet ska undgå att betraktas som grovt oaktsam har alltsedan dess gällt att företrädaren, innan skatten eller avgiften förfallit till betalning, bör ha vidtagit åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder.

Vad som nu anförts visar på den tydliga kopplingen som funnits mellan påförande av straffrättsligt ansvar vid brott mot uppbördsreglerna och det skatterättsliga företrädaransvaret.

Företrädaransvaret för arbetstagers skatt enligt 77 a § UF ansågs ha en så menlig inverkan på uppbörden av mervärdesskatt att det redan 1974 infördes ett motsvarande solidariskt betalningsansvar även för obetalda indirekta skatter i den dåvarande mervärdesskatteregleringen.⁹ Med samma motivering infördes 1980 också ett solidariskt ansvar vad gällde obetalda arbetsgivaravgifter.¹⁰

År 1994 utvidgades företrädaransvaret för mervärdesskatt till att även omfatta skatt som på grund av oriktiga uppgifter från företrädaren återbetalats till den juridiska personen.¹¹

4.2.2 Skattebetalningslagen

Under 1990-talet utarbetades skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL. Den syftade till att samordna uppbörden av olika skatter och avgifter och genom lagen infördes också det nya skattekontosystemet. I skattebetalningslagen, som trädde i kraft den 1 november 1997, samlades bestämmelserna om företrädaransvar i en och samma paragraf, 12 kap. 6 § SBL. Samtidigt upphörde uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och de aktuella bestämmelserna i mervärdesskattelagen att gälla.

⁸ Se SOU 1996:100 Del A s. 326 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444.

⁹ Se prop. 1973:163 s. 166 f. Bestämmelsen infördes ursprungligen i 48 a § förordningen (1968:430) om mervärdesskatt.

¹⁰ Se prop. 1979/80:128 s. 19 f. Bestämmelsen infördes i då gällande lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring m.m. och överfördes 1984 till 15 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

¹¹ Se prop. 1993/94:50 s. 291. Bestämmelsen infördes först i då gällande lagen (1968:430) om mervärdesskatt och överfördes därefter till 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200).

I enlighet med en av grundtankarna med skattekontosystemet – att alla skatter skulle behandlas lika – utökades företrädaransvaret till att också omfatta den juridiska personens egen inkomstskatt.¹²

Den största förändringen för företrädaransvarets del var dock att bestämmelsen utformades utan de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. I samband med införandet av skattebetalningslagen avkriminaliserades nämligen brottet att underlåta att betala in skatt som innehållits för annan, 81 § uppbördslagen (1953:272), UBL, tidigare 80 § 1 mom. andra stycket UF.¹³ Därmed upphörde kopplingen mellan betalningsskyldigheten för företrädare och straffansvaret. De motiv som styrkt utformningen av bestämmelserna om betalningsskyldighet i subjektivt hänseende gjorde sig därmed inte längre gällande. För att göra bestämmelserna tydligare ersattes de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, med förutsättningar uttryckta i objektiva termer.¹⁴ I 12 kap. 6 § SBL föreskrevs att företrädaren inte blev personligt betalningsansvarig om det innan skatten skulle ha betalats hade vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen. Av förarbetena framgår att avsikten inte var att åstadkomma någon förändring – än mindre någon skärpning – av förutsättningarna för betalningsskyldighet.

I NJA 2000 s. 132 uttalade emellertid Högsta domstolen att den nya formuleringen i 12 kap. 6 § SBL tydde på en viss skärpning av betalningsansvaret och att regleringen i praktiken kunde medföra att företrädare blev betalningsskyldiga i högre utsträckning än tidigare. Trots att någon saklig ändring inte var åsyftad fann alltså Högsta domstolen att den nya regleringen i praktiken kunde komma att i vissa fall medföra ett utvidgat ansvar.

Högsta domstolens avgörande bidrog till att ansvarsfrågan utreddes på nytt.¹⁵ Detta ledde fram till att de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinfördes av regeringen.¹⁶ En mer detaljerad redogörelse för de överväganden som gjordes både när de subjektiva rekvisiten togs bort som när de återinfördes redovisas i avsnitt 9.4.2.

¹² Se SOU 1996:100 Del A s. 335 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439.

¹³ Betalbrottet stadgades ursprungligen i 80 § 1 mom. 2 st. uppbördsförordningen (1953:272), UF, men flyttades i samband med införandet av skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, till 81 § UF. UF övergick 1974 till att vara uppbördslagen (1953:272), UBL.

¹⁴ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450.

¹⁵ Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer, SOU 2002:8.

¹⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 26.

4.2.3 Skatteförfarandelagen

Den 1 januari 2012 trädde skatteförfarandelagen i kraft. I den samlades bestämmelserna om skatteförfarandet för direkt och indirekt beskattning i en enda lag. Syftet med lagstiftningen var att tydliggöra, förenkla och samordna.

SBL:s bestämmelser om företrädaransvar fördes i stort sett oförändrade i sak över till SFL. Jämfört med tidigare infördes dock ett uttryckligt personligt betalningsansvar också för den som underlåter att göra anmälan enligt 10 kap. 14 § SFL, dvs. anmäla att ett godkännande för F-skatt utnyttjats i ett uppenbart anställningsförhållande. Till skillnad mot vad som hade gällt enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar betalningsansvaret enligt SFL inte ränta för tid före ansvarsbeslutet.¹⁷

4.3 Bestämmelsernas tillämpningsområde

Bestämmelserna om företrädaransvar omfattar i princip alla skatter och avgifter som hanteras inom skattekontosystemet och som omfattas av reglerna i SFL. I 2 kap. 1 § SFL finns en uppräknning av vilka skatter som SFL inte är tillämplig på. Men i flera av de lagar som där räknas upp finns det hänvisningar till reglerna om företrädaransvar i 59 kap. SFL.

Skatteverket kan alltså ansöka om företrädaransvar för vissa andra obetalda skatter och avgifter som inte omfattas av skattekontosystemet enligt SFL och som debiteras av andra statliga myndigheter.

Andra skatter och avgifter som omfattas av reglerna om företrädaransvar är:

- miljöavgift enligt 19 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion,
- skatt och transporttillägg enligt 4 kap. 8 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, förkortad LPK,
- sändningsavgift och ränta enligt 13 kap. 15 § radio- och tv-lagen (2010:696) och
- tull enligt 2 kap. 18 § tullagen (2016:253).

¹⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 559 f. och Del 2 1006.

Hänvisningarna i respektive lag till SFL anses vara uttömmande. Detta innebär att om det saknas hänvisning till samtliga regler om företrädaransvar i 59 kap. kan reglerna om företrädaransvar inte tillämpas i de utelämnade delarna. I t.ex. 4 kap. 8 a § LPK finns det inte någon hänvisning till bestämmelsen i 59 kap. 19 § SFL om överenskommelse om betalningsskyldighet. Det är därför inte möjligt att ingå en sådan överenskommelse för skatt eller transporttillägg enligt 4 kap. 8 a § LPK.

4.4 Företrädare och juridiska personer

4.4.1 Allmänt om företrädare för juridiska personer

Vid tillämpningen av ansvarsbestämmelserna måste alltid utredas vilka juridiska personer som avses och vilka som i egenskap av företrädare för sådana personer kan göras betalningsskyldiga.

Begreppet företrädare definieras inte i reglerna om företrädaransvar. Förslag om att införa en sådan legaldefinition har inte lett till någon lagstiftning, eftersom det har ansetts föreligga en risk för att det skulle kunna leda till en oavsedd utvidgning eller inskränkning av tillämpningsområdet.¹⁸

Frågan om vem som är företrädare ska i stället bedömas utifrån objektiva konstaterbara omständigheter i de enskilda fallen. Att legala företrädare för en juridisk person ska anses vara företrädare i den mening som avses i reglerna om företrädaransvar är klart. Även andra än legala företrädare, s.k. faktiska företrädare, kan dock komma i fråga för företrädaransvar.

Att det finns en legal företrädare för en juridisk person utesluter inte heller att det jämte den legale företrädaren också finns en faktisk företrädare. Det är t.ex. inte ovanligt att familjemedlemmar hjälper varandra genom att ställa upp som legal företrädare i en juridisk person när den som borde vara företrädare av olika anledningar inte kan eller vill åta sig det uppdraget. Då kan det finnas förutsättningar för att påföra båda ett solidariskt betalningsansvar.

Under senare tid har begreppet verkliga huvudmän tillkommit. Detta begrepp och dess förhållande till företrädarbegreppet berörs i avsnitt 4.4.5.

¹⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 24 f.

4.4.2 Legala företrädare för aktiebolag

I ett aktiebolag är aktiebolagets styrelse och verkställande direktör (VD) legala företrädare för bolaget, se 8 kap. 35 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Såväl VD som den som är ordinarie ledamot av en bolagsstyrelse kan i sin roll som legal företrädare för bolaget bli solidariskt betalningsskyldig med bolaget för obetalda skatter och avgifter enligt reglerna om företrädaransvar. Styrelsen i ett aktiebolag kan inte genom delegation, utfärdande av fullmakter eller på annat sätt avsäga sig det yttersta ansvaret för aktiebolagets organisation och förvaltning. Detsamma gäller för skyldigheten att sörja för en betryggande kontroll av aktiebolagets bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden.¹⁹ Det förhållandet att ett styrelseuppdrag endast har varit av formell natur eller att styrelseledamoten inte har förstått innebörden av uppdraget innebär därför inte frihet från att fullgöra de förpliktelser som följer av uppdraget (NJA 1974 s. 297 och HFD 2017 ref. 12).

Styrelseuppdrag registreras i aktiebolagsregistret. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har ansett att registrering i aktiebolagsregistret ger en särskild bevisverkan åt det som har registrerats. Enligt förarbetena till ABL torde en presumtion gälla för att en uppgift i aktiebolagsregistret om vilka som är styrelseledamöter i ett bolag överensstämmer med de verkliga förhållandena. Enligt domstolen måste stora krav ställas på bevisningen när någon hävdar att uppgifterna i registret är felaktiga (HFD 2015 not. 47).²⁰ I detta sammanhang bör nämnas att det av 8 kap. 13 § första stycket ABL framgår att ändringar i styrelsens sammansättning har verkan redan från den tidpunkt då anmälan om ändringen kom in till Bolagsverket. Av detta följer således att när en sådan ändringsanmälan lämnats in men ännu inte handlagts kan detta innebära att registrerade uppgifter om styrelsens sammansättning inte motsvarar verkliga förhållanden.

Den som är *styrelsesuppleant* i ett aktiebolag kan i denna egenskap endast göras ansvarig om denne inträder i styrelsearbetet (NJA 1985 s. 439). Det utesluter dock inte att en styrelsesuppleant kan göras ansvarig som faktiskt företrädare, se avsnitt 4.4.4.

¹⁹ Se 8 kap. 4 § ABL, prop. 2004/05:85 Del 1 s. 310 och Del 2 s. 617 f.

²⁰ Jfr Ericson, Presumtion vid registrering av legal ställföreträdare i mål om företrädaransvar, SN Akademisk årsskrift 2019 s. 3–15.

En *likvidator* träder enligt 25 kap. 30 § ABL in i styrelsens och den verkställande direktörens ställning och har därför samma ställning som bolagets ställföreträdare under likvidationen och ersätter även en sådan särskild firmatecknare som har utsetts av styrelsen.²¹ Mot den bakgrunden är också en likvidator en sådan företrädare som kan åläggas betalningsansvar enligt bestämmelserna om företrädaransvar (HFD 2016 ref. 60).

4.4.3 Legala företrädare för andra juridiska personer

Även företrädare för andra juridiska personer än aktiebolag kan omfattas av reglerna om företrädaransvar.

När en juridisk person försätts i konkurs uppstår en ny juridisk person, *konkursboet*. I samband med konkursbeslutet förordnas en konkursförvaltare för konkursboet. Konkursförvaltaren är legal företrädare för konkursboet. Om konkursboet driver verksamhet och drar på sig skatte- och avgiftsskulder kan företrädaransvar bli aktuellt om konkursförvaltaren har agerat grovt oaktsamt eller med uppsåt.

Ekonomiska föreningar regleras i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, förkortad EFL. *Bostadsrättsföreningar* utgör en specialreglerad form av ekonomiska föreningar som regleras i bostadsrättslagen (1991:614), förkortad BrL. Företrädare för dessa föreningar är styrelsen och i förekommande fall VD:n, se 7 kap. EFL och 9 kap. 12 § BrL.²²

Företrädare för *stiftelser* är styrelsen eller förvaltaren, se 2 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220).

Ideella föreningar är inte reglerade i lag. Enligt praxis blir en ideell förening en juridisk person när ett medlemsmöte med minst tre personer antagit stadgar om föreningens ändamål och utsett en styrelse. Det är styrelsen som är företrädare för en ideell förening och företrädaransvar kan göras gällande mot denna (NJA 1994 s. 170). Företrädaransvaret kan rikta sig mot en eller flera i styrelsen.

Ett *dödsbo* uppkommer i och med att en fysisk person avlider. Dödsboet är en självständig juridisk person även om det först året efter dödsfallet behandlas som ett självständigt skattesubjekt för inkomstskatten. Ett dödsbo företräds och förvaltas av dödsbodelägarna

²¹ Se prop. 2000/01:150 s. 108 och NJA 2012 s. 328.

²² Även för ekonomiska föreningar gäller att ändringar i styrelsens sammansättning får verkan redan från det att anmälan kommer in till Bolagsverket, se 7 kap. 13 § EFL.

om inte en boutredningsman har förordnats, se 19 kap. ärvdabalken. Om en boutredningsman är förordnad för dödsboet är det boutredningsmannen som är att se som företrädare för boet.

Företrädare för ett dödsbo kan göras ansvariga för dödsboets obetalda skatter och avgifter med stöd av reglerna om företrädaransvar.

Handelsbolag är en juridisk person där bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, se 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, förkortad HBL. Skatteverket kan med stöd av 59 kap. 11 § SFL besluta om betalningsansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL avseende bolagets skatter och avgifter. Eftersom handelsbolag är en juridisk person är även reglerna om företrädaransvar tillämpliga. I de flesta fall torde dock beslut om ansvar enligt 59 kap. 11 § SFL vara den mest lämpliga åtgärden för att besluta om ansvar för en fysisk person som är bolagsman i ett handelsbolag.

Bestämmelserna om företrädaransvar är i sin ordalydelse inte begränsade till svenska juridiska personer. Inte heller i förarbetena har några uttalanden gjorts som tyder på att bestämmelserna ska vara tillämpliga enbart på svenska juridiska personer. HD har gjort bedömningen att en styrelseledamot i ett danskt bolag kan bli solidariskt betalningsskyldig för den svenska mervärdesskatt som bolaget inte betalat (NJA 1998 s. 44). När det gäller fasta driftställen för *utländska juridiska personer* är det fasta driftstället inte en självständig juridisk person utan en del av den utländska juridiska personen. Detta innebär att det är företrädarna för den utländska juridiska personen som kan bli betalningsskyldiga för det fasta driftställets obetalda skatter och avgifter.

4.4.4 Faktiska företrädare för juridiska personer

Även om det finns en legal företrädare för en juridisk person kan en annan person anses vara den som faktiskt styr verksamheten. Den personen betraktas då som den faktiska företrädaren för den juridiska personen. Avgörande för om någon är att se som en faktisk företrädare är dennes faktiska maktposition och möjlighet att påverka förvaltningen i den juridiska personen.²³

²³ Se prop. 2002/03:128 s. 24 f.

Beträffande *aktiebolag* gäller enligt praxis att det avgörande är om företräddaren har haft ett betydande ekonomiskt intresse och bestämmande inflytande över den juridiska personen. Ett eget eller någon närståendes aktie- eller andelsinnehav i ett fåmansaktiebolag har ansetts peka på att det har funnits ett ekonomiskt intresse och ett bestämmande inflytande, dvs. en maktposition i bolaget. Bedömningen av om innehavet ska anses betydande påverkas av vilket inflytande innehavet ger och om det finns andra ekonomiska intressen i verksamheten.

När det gäller *andra juridiska personer än aktiebolag* går det inte alltid att tala om ett ägande i civilrättslig mening, t.ex. i en ideell förening. För att avgöra om någon ska ses som en faktisk företrädare för en sådan juridisk person får andra omständigheter beaktas. Sådana omständigheter kan vara att en företrädare t.ex. med stöd av en fullmakt har getts rätt att förfoga över den juridiska personens tillgångar.

Den som i ett aktiebolag eller annan juridisk person sätter en bulvan eller målvakt i sitt ställe för att inte synas utåt har normalt sett kvar ett sådant bestämmande inflytande att denne ska ses som faktisk företrädare. Andra förhållanden som kan tyda på att någon ska ses som faktisk företrädare för en juridisk person är att vederbörande har ansvaret för driften eller arbetsfördelningen, uppträder som företrädare gentemot myndigheter eller har en annan sådan position att han eller hon av anställda uppfattas som högste ansvarig. Om en person företräder en juridisk person utåt mot kunder eller andra borgenärer indikerar det också en maktposition i den juridiska personen som kan göra att en person kan bedömas vara faktisk företrädare.

Det finns praxis från både HD och HFD som visar att en faktisk företrädare kan göras ansvarig genom reglerna om företrädaransvar (jfr bl.a. NJA 1979 s. 555, NJA 1993 s. 740 och RÅ 2008 ref. 75).

4.4.5 Verkliga huvudmän

Den 1 augusti 2017 trädde lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän i kraft. I lagen, som följer av det fjärde penningtvättsdirektivet och syftar till att förhindra bl.a. penningtvätt, uppställs ett krav på registrering av verkliga huvudmän i juridiska personer och

truster.²⁴ När det gäller juridiska personer omfattar lagen, med vissa undantag, svenska juridiska personer och utländska juridiska personer som bedriver verksamhet i Sverige, se 1 kap. 2 §.

I 1 kap. 3 § anges att med verklig huvudman avses en fysisk person som, ensam eller tillsammans med någon annan, ytterst äger eller kontrollerar en juridisk person, eller en fysisk person till vars förmån någon annan handlar. I samma kapitel ges i 4–6 §§ vägledning om när en fysisk person ska presumeras inneha en sådan kontroll som i normalfallet gör att han eller hon bör betraktas som verklig huvudman. Där beskrivs kontroll genom ägarandel, genom rätt att utse eller tillsätta befattningshavare eller genom avtal m.m. Varje juridisk person är enligt 2 kap. 1 § skyldig att dokumentera vem som är dess verkliga huvudman eller att sådan verklig huvudman saknas. Uppgifterna ska enligt 2 kap. 2 och 3 §§ på begäran tillhandahållas myndigheter samt anmälas till Bolagsverket för registrering i registret över verkliga huvudmän.

Av bestämmelserna om verklig huvudman får anses framgå att den som registrerats som verklig huvudman i många fall också kan antas utgöra en företrädare i den mening som bestämmelserna om företrädaransvar anger.

4.5 Ansvarsbestämmelserna

4.5.1 Allmänt

De materiella bestämmelserna om företrädaransvar finns i 59 kap. 12–14 §§ SFL. Beroende på vilken sorts skatt eller avgift som är aktuell för ett företrädaransvar gäller olika regler. En gemensam förutsättning för samtliga ansvar är dock att betalningsskyldigheten kräver att företrädaren handlat med uppsåt eller grov oaktsamhet. Nedan redogörs för de olika ansvarsbestämmelserna och för tillämpningen av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet.

²⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG (fjärde penningtvättsdirektivet). Se prop. 2016/17:173.

4.5.2 Företrädaransvar för underlåtna skatteavdrag

Av 59 kap. 12 § första stycket SFL framgår att en företrädare för en juridisk person kan bli betalningsansvarig för skatteavdrag som inte har gjorts och som den juridiska personen blivit betalningsansvarig för efter ett beslut enligt 59 kap. 2 § SFL. Ett beslut om ansvar enligt 2 § är alltså en förutsättning för ansvar enligt bestämmelsen.

Enligt 12 § första stycket gäller också att en företrädare för en juridisk person som inte gjort anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 § SFL kan bli betalningsansvarig för det belopp som den juridiska personen blivit betalningsansvarig för enligt 59 kap. 7 § SFL. Av 7 § framgår att en juridisk person som underlåtit att göra en anmälan om F-skatt kan bli skyldig att betala det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på utbetald ersättning för arbete.

För att en företrädare ska kunna åläggas betalningsskyldighet enligt 12 § ska det ej gjorda skatteavdraget respektive den underlåtna anmälan bero på uppsåt eller grov oaktsamhet. Skatteverket har bevisbördan för att dessa förutsättningar föreligger.

I och med införandet av F-skattesystemet har risken för att en utbetalare av ersättning ska missbedöma skyldigheten att göra skatteavdrag vid utbetalning av lön eller ersättning minskat. När det är fråga om en juridisk person som betalat ut ersättning eller lön till en mottagare utan att göra ett korrekt skatteavdrag anses det därför oftast vara fråga om att detta sker på grund av grov oaktsamhet eller uppsåt. Om det i grunden finns en svår skatterättslig fråga som medfört att det varit svårt för utbetalaren att bedöma om skatt skulle ha dragits av kan det i regel inte anses föreligga grov oaktsamhet.

För att företrädaransvar ska vara möjligt på grund av underlåten anmälan enligt 10 kap. 14 § SFL krävs att företrädaren *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* tillämpat F-skattesystemet i ett uppenbart anställningsförhållande och att någon anmälan om detta inte har gjorts. Anmälningsskyldighet uppkommer bara om det är klarlagt att arbetet utförts i ett uppenbart anställningsförhållande och detta ska också stå klart för utbetalaren.²⁵ Det ställs höga krav på bevisningen (RÅ 2003 ref. 91). Ett typfall är när en tidigare anställd får F-skatt och fortsätter utföra samma arbete åt utbetalaren som tidigare.

Den relevanta *ansvarstidpunkten* enligt 12 § är den tidpunkt då skatten skulle ha dragits av, dvs. när ersättning för arbete, ränta, ut-

²⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

delning eller annan avkastning betalas ut respektive när en anmälan om F-skatt skulle ha gjorts. En anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes. Företrädaren vid dessa tidpunkter är den som enligt bestämmelsen kan göras ansvarig för en juridisk persons underlåtna skatteavdrag.

4.5.3 Företrädaransvar för underlåten betalning av skatt eller avgift

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren enligt 59 kap. 13 § SFL tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften. Bestämmelsen utgör den centrala ansvarsbestämmelsen och den som tillämpas i flest fall. Den är tillämplig på samtliga de skatter och avgifter som omfattas av reglerna i SFL och som den juridiska personen inte betalat. Som framgår av avsnitt 4.3 kan Skatteverket därutöver, med stöd av 13 §, ansöka om företrädaransvar gällande vissa andra obetalda skatter och avgifter som regleras utanför SFL.

Betalningsskyldigheten är enligt 13 § andra stycket knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats. I normalfallet utgörs den av skattens förfallodag. Det är alltså den tidpunkten som man ska utgå ifrån vid utredningen om vem som har varit företrädare för den juridiska personen och om denne underlåtit betalningen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

I de fall som den obetalda skatten eller avgiften följer av ett omprövningsbeslut blir ansvarstidpunkten den ordinarie förfallodagen i redovisningsperioden som omprövningsbeslutet omfattar eller om det är fråga om ett omprövningsbeslut avseende slutlig skatt – den ordinarie förfallodagen för det beskattningsåret. Det är då de personer som är företrädare vid denna tidpunkt som kan bli föremål för en ansökan om företrädaransvar.

Det förekommer att det inte kan avgöras till vilken redovisningsperiod en skatt eller avgift ska hänföras. Skatteverket kan då hänföra all skatt eller avgift till den senaste redovisningsperioden eller, om omprövningen sker efter beskattningsårets utgång, till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret, se 66 kap. 35 § SFL. An-

svarstidpunkten, dvs. den till vilken betalningsskyldigheten är knuten, är då enligt 13 § tredje stycket förfallodagen för den redovisningsperiod där samlingsbeslutet läggs.

Skattetillägg, förseningsavgift, återkallelseavgift och kontrollavgift har inte någon ursprunglig betalningstidpunkt på det sättet som skatt eller avgift som följer av ett omprövningsbeslut har, varför betalningsskyldigheten beträffande sådana avgifter alltid är knuten till avgiftsbeslutets förfallodag.

Beträffande effekterna av ett medgivet anstånd med betalningen, se avsnitt 5.7.

Frågan om tillämpningen av bestämmelsens subjektiva rekvisit och vad som krävs för att en företrädare för en juridisk person *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* ska anses ha underlåtit att betala den juridiska personens skulder prövades ingående av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 4. En detaljerad genomgång av det rättsfallet och av övriga rättsfall som har betydelse för bedömningen av om företrädarens underlåtenhet att betala skatt eller avgift berott på uppsåt eller av grov oaktsamhet återfinns i avsnitten 9.3 och 9.5. Här lämnas därför endast en kort redogörelse.

En typsituation för *uppsåtfallen* vid underlåten betalning är att utredningen visar att det fanns tillräckligt med pengar på förfalldagen eller kort tid före förfallodagen, men att företrädaren trots detta underlåtit att betala. Företrädaren anses då medvetet ha valt att inte betala skatten.

Av större betydelse för prövningen av om förutsättningarna för ansvar är uppfyllda är dock bedömningen av om den underlåtna betalningen kan anses vara en följd av *grov oaktsamhet* från företrädarens sida. Om så inte anses vara fallet kan företrädaren inte göras betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift.

Som framgått redan i avsnitt 4.2.1 har praxis sedan länge inneburit att en grundläggande förutsättning för att en företrädare för en juridisk person ska bli betalningsskyldig för den juridiska personens skatter och avgifter är, förutom att dessa inte har betalats, att det inte heller senast på förfallodagen har vidtagits verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intressen. Med verksamma åtgärder avses bl.a. ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion (se t.ex. HFD 2015 ref. 58 och HFD 2016 ref. 60). Den företrädare som – trots att den juridiska personen befinner sig

i sådana ekonomiska svårigheter att det inte finns medel för att betala skatten – driver verksamheten vidare och därigenom, typiskt sett, äventyrar samtliga borgenärs rätt att få betalt för sina fordringar riskerar däremot att bedömas som grovt oaktsam enligt bestämmelsen.

I HFD 2018 ref. 4 framhåller dock domstolen att endast ett konstaterande av att skatten inte betalats på förfallodagen och att verk samma åtgärder inte vidtagits, inte räcker för att grov oaktsamhet ska föreligga. Förhållandena i det enskilda fallet ska alltid beaktas. Det betyder bl.a. att hänsyn måste tas till företrädarens inflytande och den juridiska personens ekonomiska förhållanden liksom företrädarens individuella förutsättningar och hans eller hennes situation i övrigt, i den mån dessa förhållanden kan antas ha betydelse för insikten hos företrädaren om den juridiska personens betalningsförmåga. En mer ingående redogörelse för tillämpningen av de subjektiva rekvisiten finns i kapitel 9, särskilt avsnitt 9.3 och 9.5.

4.5.4 Företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt

Regeln om betalningsansvar för överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt i 59 kap. 14 § SFL blir aktuell att tillämpa när den juridiska personen lämnat oriktiga uppgifter och därför tillgodoräknats för mycket ingående mervärdesskatt eller punktskatt.

Eftersom den juridiska personen i dessa fall inte låtit bli att betala en viss skatt eller avgift, utan lämnat sådana uppgifter att den juridiska personen tillgodoräknats för mycket ingående mervärdesskatt eller punktskatt blir 13 § inte tillämplig.²⁶

Regeln i 14 § är tillämplig både på mervärdesskatt och på punktskatter och gäller såväl punktskatt som redovisas i en punktskatte-deklaration som punktskatt som återbetalas efter särskild begäran.

Betalningsansvaret för överskjutande ingående mervärdesskatt omfattar inte bara det som faktiskt återbetalas till den skattskyldige utan även belopp som kvittas eller avräknas mot andra skatter på skattekontot.²⁷ Men om den felaktiga ingående mervärdesskatten

²⁶ Se prop. 1993/94:50 s. 291. Bestämmelsen tillkom därför att ansvarsbestämmelsen för underlåten betalning av mervärdesskatt i 1968 års mervärdesskattelag inte ansågs gälla vid underlåtenhet att betala belopp vid återkrav av Skatteverket om beloppet på grund av felaktiga uppgifter från företrädaren återbetalats eller på annat sätt tillgodoförts den skattskyldige.

²⁷ Se prop. 1993/1994:50 s. 291. Legaldefinitionen av överskjutande ingående mervärdesskatt framgår av 3 kap. 13 § SFL.

endast avräknas mot den utgående mervärdesskatten som finns redovisad i samma skattedeclaration kan inte något betalningsansvar enligt 14 § SFL bli aktuellt. Detta på grund av att det då inte finns någon överskjutande ingående mervärdesskatt.

Även enligt 14 § är det en förutsättning för att ansvar ska kunna utdömas att den oriktiga uppgiften har lämnats på grund av uppsåt eller av grov oaktsamhet. De subjektiva rekvisiten knyter i bestämmelsen an till lämnandet av den oriktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet till myndigheten.²⁸ För mycket överskjutande ingående mervärdesskatt föregås alltid av att den juridiska personen ansöker om utbetalning i form av att lämna redovisning i en skattedeclaration. Det är en form av en aktiv begäran.

Det är Skatteverket som ska visa att oriktig uppgift lämnats. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2019 ref. 38 ansett att den omständigheten att en företrädare för en juridisk person inte personligen lämnat den oriktiga uppgiften inte utesluter att han eller hon ändå kan påföras ett betalningsansvar.²⁹ I rättsfallet uttalas att enligt fast praxis är företrädaransvaret inte heller enligt 12 och 13 §§ beroende av en personlig underlåtenhet hos en viss företrädare att göra skatteavdrag eller att betala in den juridiska personens skatter och avgifter.

4.6 Befrielse från betalningsskyldigheten

Av 59 kap. 15 § SFL framgår att om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Vad som avses med särskilda skäl framgår varken av ordalydelsen eller av förarbetena till bestämmelsen utan har i stället utvecklats i praxis. Undantagsregeln har generellt sett tillämpats med stor restriktivitet. En detaljerad redogörelse för vad som i praxis ansetts utgöra särskilda skäl för befrielse återfinns i avsnitt 10.3 och 10.4. Sammanfattningsvis kan nämnas att följande omständigheter har haft betydelse för bedömningen av om det föreläggat särskilda skäl för befrielse. Företrädarens bristande ägarintresse i bolaget och begränsade inflytande över verksamheten har ansetts tala för befrielse. När omständigheterna visat på det motsatta, dvs. att företrädaren har haft

²⁸ Se prop. 1993/94:50 s. 292.

²⁹ Simon-Almendal har i en artikel kritiskt granskat avgörandet, se ”Betalningsskyldighet utan stöd av lag? – analys av ett mål om företrädaransvar, Skattenytt 2020 s. 32 ff.

såväl ett betydande ägarintresse som ett bestämmande inflytande, har följdenligt möjligheterna till befrielse varit ytterst begränsade. Det har också beaktats att de ekonomiska svårigheterna berott på omständigheter som inte ansetts kunnat förutses av företräderen eller att företräderen har gjort vad som stått i hans eller hennes makt för att ordna upp situationen. Bristande betalningsförmåga har normalt inte utgjort grund för befrielse men i särskilt ömmande fall, där betalningsförmågan ansetts varaktigt nedsatt på grund av sjukdom, ålder eller liknande förhållande har ändå full betalningsskyldighet inte ansetts skälig och befrielse har medgetts. Slutligen kan nämnas att nedsättning av betalningsskyldigheten också har ansetts kunna vara motiverad med stöd av proportionalitetsprincipen.

Företräderen har att visa att det finns särskilda skäl för befrielse. Skatteverket har dock genom officialprincipen också en utredningsskyldighet. Hur långt denna utredningsskyldighet sträcker sig får avgöras med hänsyn till det enskilda fallet.³⁰

4.7 Förfarandet

4.7.1 Målen flyttades över till allmän förvaltningsdomstol

Fram till och med 2003 prövades målen om företrädaransvar i allmän domstol. Där handlades målen som dispositiva tvistemål. Efter att straffansvaret för underlåtenhet att betala in innehållen skatt avskaffades 1997 drevs målen om betalningsskyldighet vanligtvis av skattemyndighet eller kronofogdemyndighet och inte som tidigare av åklagare.³¹

Såväl före betalbrottet avkriminaliserades som efter, lämnades förslag om att målen om betalningsskyldighet för företrädare borde prövas av allmän förvaltningsdomstol i stället för av allmän domstol. Som skäl angavs bl.a. att målen avsåg skatterättsliga och civilrättsliga bedömningar av i stort sett samma slag som den egentliga skatteprocessen.³² Förslagen genomfördes dock inte. Ett av argumenten för att inte föra över målen till förvaltningsdomstolarna var att målens karaktär av dispositiva tvistemål skulle gå förlorad om förvaltnings-

³⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 26 f.

³¹ Se SOU 2002:08 s. 83.

³² Se Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser, SOU 1983:23 s. 299, Delbetänkandet av 1993 års skattebrottsutredning, SOU 1995:10 s. 301 ff., Skattebetalningsutredningen, SOU 1996:100 Del A avsnitt 19.2.3. och 19.2.5 samt prop. 1996/97:100 s. 448.

processens regelverk blev tillämpligt. Möjligheten att träffa överenskommelser om betalningsskyldigheten skulle därmed begränsas. Vidare anfördes att prövningen av målen innefattade att bedöma de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet och att detta framstod som främmande för förvaltningsdomstolarna.³³

Efter att *Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer* i SOU 2002:8 utrett frågan ytterligare en gång och lämnat ett förslag om hur möjligheten till överenskommelse om betalningsskyldigheten skulle kunna behållas, flyttades prövningen över till allmän förvaltningsdomstol från och med januari 2004. Huvudskälet var att det ansågs uppenbart att samordningsfördelar kunde vinnas genom att skattefrågan och frågan om företrädaransvar prövades i samma domstol.³⁴

4.7.2 Ansökan

I samband med att ansvaret flyttades över till allmän förvaltningsdomstol diskuterades om inte Skatteverket skulle kunna fatta beslut om företrädares betalningsskyldighet och att sådana beslut efter överklagande skulle överprövas av allmän förvaltningsdomstol. Detta ansågs dock som en olämplig lösning med hänsyn till att Skatteverket skulle vara part i och delta i förlikningsförhandlingar.³⁵ Mot den bakgrunden infördes i stället ett ansökningsförfarande.

Alltsedan 2004 är det därför förvaltningsrätten som beslutar om företrädaransvar efter ansökan av Skatteverket, se 59 kap. 16 § första stycket SFL. Ansökan ska enligt samma bestämmelses andra stycke göras hos den förvaltningsrätt där den juridiska personen enligt 67 kap. SFL kan föra talan om den skatt eller avgift som ansvaret gäller.

Skatteverket är ensamt behörig myndighet att föra talan om företrädaransvar såväl enligt SFL som enligt annan författning, se 8 § lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter.

I SFL är det inte reglerat vad en ansökan om företrädaransvar ska innehålla. Därmed gäller de allmänna reglerna i förvaltningsprocesslagen (1971:291), förkortad FPL.

³³ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 448.

³⁴ Se prop. 2003/03:128 s. 29.

³⁵ Se SOU 2002:8 s. 95.

I ansökan ska ett yrkande preciseras och de aktuella skatteskulderna måste specificeras. Ansökan ska inte omfatta ränta. Enligt 65 kap. 19 § SFL ska kostnadsränta endast beräknas på beloppet från och med dagen efter beslut om ansvar enligt 59 kap. och till och med den dag då betalning sker.

4.7.3 Hinder mot att ansöka om företrädaransvar

Skatteverket får enligt 59 kap. 17 § första stycket SFL inte ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 19 §. En överenskommelse som har upphört hindrar dock inte en ansökan.³⁶

Enligt 17 § andra stycket gäller att Skatteverket inte heller får ansöka om företrädaransvar i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, ett utfärdat strafföreläggande eller ett beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), förkortad SkBrL, och det avser samma fysiska person som ansökan skulle avse.

Bestämmelsen infördes 2015 och innebär ett uttryckligt förbud mot dubbelprövning av sådan gärning som kan ligga till grund för såväl skattetillägg som straffansvar inom ramen för två skilda förfaranden. Motsvarande bestämmelse finns i 13 b § SkBrL, se också avsnitt 8.2.

4.7.4 Företrädarens rätt till muntlig förhandling och skyndsam handläggning

I allmän förvaltningsdomstol är huvudregeln att handläggningen är skriftlig. I mål om företrädaransvar ska dock muntlig förhandling hållas om företrädaren begär det enligt 59 kap. 18 § SFL. Endast om det inte finns anledning att anta att domstolen kommer att fastställa betalningsskyldigheten kan en begäran om muntlig förhandling avslås. Dessutom anges i 18 § andra stycket att företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling. Det är bara företrädaren som har rätt att få muntlig förhandling men även Skatteverket kan framställa ett yrkande om muntlig förhandling. Ett sådant yrkande

³⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1007 f.

kan bifallas av domstolen om det är till fördel för utredningen, se 9 § andra stycket FPL.

När målen flyttades till allmän förvaltningsdomstol uppkom frågan om muntlig förhandling skulle vara obligatorisk såsom var fallet i allmän domstol. Med hänsyn till målens karaktär ansågs att bedömningarna som huvudregel borde grunda sig på vad som framkommit under en muntlig förhandling.

Ett förfarande där muntlig förhandling var obligatorisk ansågs dock vara alltför resurskrävande. Det framstod inte heller ändamålsenligt. Det var nämligen utrett att 25–30 procent av de allmänna domstolarnas avgörande beträffande företrädaransvar utgjordes av tredskodomar, dvs. utan företrädarens medverkan. För det fall den enskilde företrädaren inte önskade någon muntlig förhandling, eller om det saknades anledning att anta att företrädaren skulle bli betalningsskyldig, ansågs därför att muntlig förhandling inte skulle vara obligatorisk utan att det var tillräckligt att reglerna säkerställde att den företrädare som så önskar har rätt till muntlig förhandling.³⁷

I SBL fanns en bestämmelse om att mål om företrädaransvar skulle handläggas skyndsamt. I SFL finns ingen motsvarande bestämmelse. Enligt allmänna grundprinciper ska mål och ärenden handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt. Skatteförfarandeutredningen ansåg i sitt betänkande att det redan av dessa principer följer ett krav på skyndsamt handläggning och någon särskild bestämmelse om detta infördes därför inte i SFL.³⁸

4.7.5 Rätten till ersättning för kostnader och rätten att föra talan om den bakomliggande fordringen

En företrädare har i enlighet med 43 kap. SFL rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i ärende eller mål om betalningsskyldighet. För rätt till ersättning ställs enligt 1 § kravet att den som ansöker om ersättning för sina kostnader *skäligen* har behövt hjälp samt att sökandens yrkanden i målet bifalls helt eller delvis, att målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen eller att det finns synnerliga skäl för ersättning.

Här kan nämnas att Utredningen om rättssäkerhet i skatteförfarandet föreslog att villkoren för ersättning skulle ändras. Bl.a. före-

³⁷ Se SOU 2002 :8 s. 102 f. och prop. 2002/03:128 s. 32 f.

³⁸ Se SOU 2009:58 Del 3 s.1357.

slogs att ersättning skulle beviljas, inte den som skäligen har behövt hjälp, utan den som faktiskt har behövt hjälp. Det innebar bl.a. att rätten till ersättning skulle påverkas av den sökandens ekonomiska förhållanden på så sätt att även den utan en god ekonomi skulle kunna tillvarata sin rätt. Vid bedömningen av hjälpbehovet skulle vidare särskilt beaktas om prövningen var enkel, om målet avsåg ett obetydligt belopp eller om sökanden själv kunde anses ha förorsakat målet. Vid bedömningen av om prövningen var enkel skulle beaktas om rättsläget var klart, om det rörde tillämpningen av mer komplicerade bestämmelser samt om bedömningen innefattade svårare bevisfrågor eller skälighetsbedömningar.³⁹ Av vad som nu anförts får antas att de föreslagna lättnaderna hade ökat möjligheten till ersättning i företrädaransvarsmål. Förslaget har dock inte lett till lagstiftning.

I 67 kap. 4 § SFL anges att om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar enligt 59 kap. 16 §, får företrädaren överklaga beslut som omfattas av ansökan inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen. Bestämmelsen infördes för att av rättssäkerhetsskäl tillförsäkra företrädaren en möjlighet att få den bakomliggande sakfrågan prövad i domstol även i det fallet att han eller hon enligt ordinarie regler inte var behörig att föra den juridiska personens talan i domstol. Den bristande behörigheten kan ha sin grund i att den företrädare som åläggs betalningsskyldighet inte är företrädare vid den tidpunkt då Skatteverket ansöker om företrädaransvar. Den juridiska personen kan också ha förlorat sin partshabilitet efter att ha gått i konkurs.

4.8 Överenskommelse om betalningsskyldighet

4.8.1 Förutsättningar för att träffa en överenskommelse om betalningsskyldighet

Enligt 59 kap. 19 § första stycket SFL får Skatteverket träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om det inte med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Som redan framgått av avsnitt 4.7.1 har möjligheten för Skatteverket och en företrädare att förlikas om betalningsskyldigheten ansetts vara av

³⁹ Se SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet s. 326 ff. och s. 500 ff.

stor betydelse i ärenden om företrädaransvar. När målen prövades i allmän domstol följde möjligheten till förlikning av att målen där drevs som dispositiva tvistemål. För att målen skulle kunna flyttas över till allmän förvaltningsdomstol utformades därför regler för att möjliggöra överenskommelser om betalningsskyldighet trots att målen inte längre är dispositiva. En närmare redogörelse av såväl bakgrunden till regleringen om överenskommelser som det praktiska förfarandet lämnas i kapitel 11 i samband med att utredningen överväger om det finns behov av att ändra reglerna. Redogörelsen här nedan blir därför mer kortfattad.

För att det ska bli aktuellt att ingå en överenskommelse ska Skatteverket ha utrett att samtliga förutsättningar för att ansöka om företrädaransvar är uppfyllda.⁴⁰ Därutöver ska det finnas skäl som motiverar att Skatteverket ingår en överenskommelse om delvis betalningsskyldighet i stället för att lämna in en ansökan till förvaltningsrätten och yrka att företrädaren blir fullt ut betalningsskyldig för skulden. Exempel på sådana omständigheter är t.ex. utredningssvårigheter och företrädarens betalningsförmåga.

Samtidigt får omständigheterna inte tala för att en överenskommelse framstår som olämplig från allmän synpunkt. Exempel på sådana omständigheter är att det förekommit brottslighet i näringsverksamheten eller om näringsverksamheten eller företrädaren själv varit oseriös. Ett skäl av en helt annan karaktär för att Skatteverket ska avstå från att ingå en överenskommelse är att ärendet eller målet har prejudikatintresse och anses kunna bidra till rättsutvecklingen.⁴¹

Av 19 § andra stycket SFL framgår att parterna är oförhindrade att träffa en överenskommelse även efter att en domstolsprocess har inletts. Överenskommelsen får dock inte verkan förrän målet återkallats och domstolen avskrivit målet.

Av bestämmelsens tredje stycke framgår att en person inte kan bli betalningsskyldig för skattetillägg genom överenskommelse om han eller hon redan har åtalats för brott avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget. Bestämmelsen infördes för att undvika en situation som kan omfattas av dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen.⁴²

⁴⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 56 och Skatteverkets ställningstagande den 25 oktober 2017, dnr 202 423249-17/111.

⁴¹ Se prop. 2002/03:128 s. 54 f.

⁴² Se prop. 2014/15:131 s. 101 ff. och 251.

4.8.2 Följderna av en överenskommelse

Av 59 kap. 20 § första stycket SFL framgår att en fullföljd överenskommelse innebär att staten avstår från ytterligare anspråk mot företräddaren avseende de skatter och avgifter som omfattas av överenskommelsen. Om en överenskommelse inte fullföljs inom rätt tid upphör den enligt andra stycket. I samma bestämmelse anges att ett belopp som har betalats in på grund av en överenskommelse som sedan inte fullföljs ska tillgodoräknas företräddarens eget skattekonto. Bestämmelsen är tvingande till företräddarens fördel och kan inte avtalas bort.

En fullföljd överenskommelse kan inte överklagas, se avsnitt 11.3.3.

4.9 Regressrätt

4.9.1 Regressrätt mot den juridiska personen

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt eller avgift med anledning av företrädaransvar har enligt 59 kap. 21 § SFL rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. Företräddaren har alltså regressrätt, dvs. rätt att återkräva vad han eller hon betalat från den rätte gäldenären och företräddaren övertar därigenom statens fordran på den juridiska personen. Företräddarens regressfordran får enligt 26 § drivas in på samma sätt som gäller för indrivning av skatt och avgift. Av 59 kap. 27 § SFL och 4 § preskriptionslagen (1981:130) följer vidare att regressfordran preskriberas tidigast ett år efter betalningen av huvudfordringen.

4.9.2 Regressrätt mot annan företrädare?

Av lagtexten framgår att regressrätten i 59 kap. 21 § SFL reglerar förhållandet mellan den enskilde företräddaren och den juridiska personen, inte mellan en juridisk persons olika företrädare. I Skatteverkets rättsliga vägledning anges att möjligheten till regress mellan företrädare, i avsaknad av regler i SFL, får följa av civilrättsliga regler.⁴³ I vägledningen lämnas i det sammanhanget exemplet att flera företrädare i samband med en överenskommelse om betalningsskyldighet har för-

⁴³ Se Skatteverkets rättsliga vägledning, 2020, Skattebetalning & borgenärsarbete, Betalningsansvar för annans skatter och avgifter, Företrädaransvar, Regressrätt.

bundit sig att tillsammans (solidariskt) betala ett visst belopp. I ett sådant fall får deras inbördes rättsförhållande bedömas med ledning av 2 § andra stycket lagen (1936:81) om skuldebrev. Det innebär att de sinsemellan slutligen ansvarar i förhållande till sin avtalade andel. Har inget särskilt avtalats får det slutliga ansvaret delas lika mellan företrädarna enligt vägledningen.

Utgångspunkten för det exempel som lämnas i vägledningen är att företrädarna träffat en överenskommelse om att solidariskt svara för ett visst belopp. Att det i ett sådant fall föreligger en civilrättsligt grundad regressrätt för en företrädare som infriar betalningskravet får anses klart.

I den juridiska litteraturen har framförts åsikten att även när det saknas en överenskommelse om solidariskt ansvar mellan företrädarna skulle den företrädare som fullgjort betalningsskyldigheten kunna hävda regressrätt i förhållande till andra företrädare och inte enbart mot den juridiska personen.⁴⁴ Den uppfattningen har då, i avsaknad av regler i SFL om regressrätt mellan företrädare, tagit stöd i en jämförelse med vad som gäller i vissa andra situationer i fråga om solidariskt betalningsansvar mellan flera gäldenärer. Till stöd har då främst, med hänvisning till Högsta domstolens avgörande i NJA 2009 s. 221, åberopats aktiebolagsrättens solidariska ansvar för styrelseledamöter och den med det ansvaret åtföljande regressrätten.⁴⁵

En styrelseledamot som fullgjort ett solidariskt personligt betalningsansvar enligt 25 kap. 18 och 19 §§ ABL har regressrätt gentemot annan styrelseledamot enligt 25 kap. 20 a § andra stycket.

I det nämnda rättsfallet, NJA 2009 s. 221, hade de två ägarna, som båda var styrelseledamöter, underlåtit att iaktta den likvidationsplikt som enligt aktiebolagslagen följer av ett förbrukat aktiekapital. Två år senare, i samband med att kronofogdemyndigheten ansökte om att bolaget skulle försättas i konkurs, betalade den ene ägaren bolagets skatteskuld om 190 000 kronor. Därefter väckte han talan mot den andre ägaren och yrkade att han skulle betala halva beloppet till honom. I första hand anförde han att de båda hade träffat ett avtal med innebörden att han skulle betala hela beloppet och sedan få halva beloppet tillbaka av den andre. I andra hand anförde han att de

⁴⁴ Se Larsson och Morgell, Företrädaransvar och regressrätt, SN 2015 s. 228–238. Jfr Almgren och Leidhammar, kommentar till skatteförarandelagen (JUNO, 2020), SOU 1996:100, Del A s. 35 och Entreprenörskapsutredningen SOU 2016:72 s. 133.

⁴⁵ Se Larsson och Morgell, SN 2015, s. 233 ff.

båda var solidariskt ansvariga enligt aktiebolagslagen och i tredje hand att de var solidariskt ansvariga enligt skattelagstiftningen.

Högsta domstolen avgjorde målet med tillämpning av aktiebolagslagens bestämmelser och konstaterade inledningsvis att styrelsens medansvar för bolagets förpliktelser omfattar alla typer av förpliktelser, även skatteskulder. HD noterade att den i målet aktuella skatteskulden uppkommit under medansvarsperioden och anförde:

En styrelseledamot måste anses oförhindrad att infria ett betalningskrav riktat mot bolaget, utan att frågan om medansvar först gjorts gällande från borgenärshåll. Den styrelseledamot som infriat förpliktelse inträder i bolagsborgenärens ställe och kan göra regressrätt gällande mot övriga i styrelsen, förutsatt att styrelseledamöterna anses som medansvariga och inte kan visa någon omständighet som i det särskilda fallet medför att regressrätt inte föreligger. Det är således inte nödvändigt [...] att styrelseledamöterna i ett tidigare skede ålagts ett solidariskt ansvar, för att regressrätt ska föreligga.

Högsta domstolen biföll yrkandet och fann att de båda ägarna var solidariskt ansvariga och att den inbördes fördelningen skulle ske efter huvudtalet, dvs. med halva beloppet var.

Utgången i rättsfallet har åberopats som grund för slutsatsen att det finns en presumtion för att den som infriat ett företrädaransvar har rätt till regress mot övriga företrädare. Utredningen anser att det finns skäl att ifrågasätta det ställningstagandet.

Reglerna om personligt ansvar för ett aktiebolags företrädare i 25 kap. 18 och 19 §§ ABL anger – till skillnad från SFL:s regler – uttryckligen att styrelsens ledamöter (och ibland aktieägare) är solidariskt ansvarar för bolagets förpliktelser. Det personliga ansvaret, medansvaret, för ett bolags förpliktelser som kan komma att påföras en enskild styrelseledamot har således sin grund i ett lagstadgat solidariskt ansvar för samtliga styrelseledamöter och inträder under förutsättning att inte någon ansvarsfrihetsgrund kan åberopas av den enskilde ledamoten. Den fråga som Högsta domstolen hade att pröva i NJA 2009 s. 221 var om detta solidariska ansvar medförde regressrätt även i det fallet att en styrelseledamot infriat en förpliktelse för aktiebolaget utan att det dessförinnan hade slagits fast att det förelåg ett sådant solidariskt ansvar. Domstolen ansåg att så var fallet såvida omständigheterna innebar att ett sådant ansvar kunde fastställas och det inte förelåg några ansvarsfrihetsgrunder för den enskilde styrelseledamoten som regressrätten riktades mot.

I skatteförfarandelagen finns ingen motsvarighet till regleringen i aktiebolagslagen om solidariskt ansvar mellan företrädare. Som beskrivits ovan är aktiebolagslagens ansvarsregler riktade mot hela styrelsen som bolagsorgan. Medansvaret och eventuell regressrätt för en enskild styrelseledamot följer därför av att styrelsen som helhet anses ha försummat sin förpliktelse att iaktta reglerna i 25 kap. ABL. Styrelseledamöterna är således solidariskt ansvariga. Den styrelseledamot som infriar den solidariska förpliktelse för bolaget inträder därför i bolagsborgenärens ställe och övertar dess fordran mot styrelsen som bolagsorgan och kan därmed göra gällande regressrätt mot övriga i styrelsen, förutsatt att styrelseledamöterna anses som medansvariga.

Bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. SFL anger däremot endast att en företrädare under vissa förutsättningar har ett solidariskt ansvar att tillsammans med den juridiska personen betala den juridiska personens skatt eller avgift. Skatteverket som borgenär utreder och utkräver ansvar av varje enskild företrädare. Ansvaret bärs inte och utkrävs inte heller av styrelsen som helhet eller av bolagets företrädare som grupp. Den företrädare som infriar bolagets förpliktelse kan därmed inte heller träda in i Skatteverkets ställe och kräva övriga företrädare på betalning.

Mot denna bakgrund drar utredningen slutsatsen att det solidariska ansvaret för styrelseledamöter som gäller enligt aktiebolagslagen inte ger anledning till någon presumtion om att den som infriar ett företrädaransvar enligt skatteförfarandelagens regler har rätt till regress mot övriga företrädare.

Denna uppfattning får också anses bäst förenlig med ordningen att ett personligt betalningsansvar enligt skatteförfarandelagen ska grunda sig på en individuell prövning i varje enskilt fall och bl.a. avse en bedömning av om den enskilde företrädaren handlat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet samt om det finns särskilda skäl för befrielse. Mot den bakgrunden vore det inte rimligt att en företrädare enbart som en följd av regressrätt, utan någon föregående prövning av om de subjektiva rekvisiten är uppfyllda, skulle kunna påföras samma personliga betalningsansvar som den företrädare vars ansvar prövats av domstol eller som förhandlat och träffat en överenskommelse med Skatteverket.

I det fallet att flera företrädare dömts till personligt betalningsansvar, men endast en av dem betalat, kan det möjligtvis hävdas att omständigheterna i större utsträckning skulle tala för regressrätt. Även en sådan regressrätt måste dock enligt vår mening i så fall drivas som en civilrättslig talan utanför skatteförfarandelagens bestämmelser.

Sammanfattningsvis finns det enligt utredningens uppfattning inte stöd för att en företrädare har regressrätt mot en annan företrädare enligt skatteförfarandelagens regler. En sådan regressrätt måste i stället grunda sig på aktiebolagslagens regler eller på en civilrättslig överenskommelse mellan företrädarna som ger underlag för att utkräva ett solidariskt ansvar för en betalningsskyldighet som följt av en dom eller av en överenskommelse som träffats med Skatteverket.

5 Den juridiska personens betalningsskyldighet och möjlighet till anstånd

5.1 Inledning

När reglerna om företrädaransvar tillämpas finns det åtminstone två gäldenärer beträffande samma skatte- eller avgiftsbelopp: den juridiska personen och dess företrädare. Deras respektive betalningsskyldighet beslutas vid skilda tidpunkter. Den juridiska personens betalningsskyldighet fastställs genom beslut av Skatteverket. Det beslutet är i normalfallet en direkt följd av den juridiska personens egna och månadsvisa redovisning av avdragen skatt och mervärdes-skatt m.m. Företrädarens betalningsskyldighet för samma skattebelopp beslutas av förvaltningsrätten efter ansökan av Skatteverket och först efter att det står klart att den juridiska personen inte fullgjort sin betalningsskyldighet.

Fråga om anstånd med betalningen av skatten kan komma att aktualiseras vid båda dessa tillfällena. Den juridiska personen kan ansöka om anstånd med inbetalning av skatten för att få extra tid att ordna fram medel till betalningen och, om det visar sig att verksamheten inte går att rädda, för att i tid vidta de åtgärder som krävs för att skydda företrädaren från betalningsskyldighet. Om den juridiska personen inte når framgång med något av detta och företrädaren efter dom från förvaltningsrätten blir betalningsskyldig för samma skatt kan företrädaren för sin del ansöka om anstånd med betalningen.

Med hänsyn till utredningens uppdrag är det den juridiska personens möjligheter att i ett ekonomiskt trängt läge få anstånd med betalningen som ska utredas.

Den omständigheten att företrädarens betalningsskyldighet är accessorisk till den juridiska personens betalningsskyldighet innebär

dock att om den juridiska personen får anstånd med att betala skatten skjuts också tidpunkten för när företrädarens betalningsskyldighet kan komma att aktualiseras fram. Detta är en av anledningarna till att den juridiska personens möjlighet att ansöka om och få anstånd med betalningen är av stor betydelse för företrädaren. Ett medgivet anstånd ger företrädaren en tidsfrist under vilken han eller hon, utan risk för företrädaransvar, ges tid att hantera de ekonomiska svårigheterna på bästa sätt. För den juridiska personen medför ett anstånd en tidsfrist under vilken såväl betalningsanmärkningar som restföring för beloppet undviks trots att skatten inte betalats i tid.

I detta kapitel redogörs för befintliga anståndsregler och för förutsättningarna för att den juridiska personen ska medges anstånd med betalning av skatt eller avgift. Redogörelsen är huvudsakligen inriktad på den reglering som i praktiken har störst betydelse i dessa sammanhang, nämligen bestämmelsen i 63 kap. 23 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, om anstånd som är till fördel för det allmänna, s.k. borgenärsanstånd. Utredningen ska överväga om den bestämmelsen behöver ändras.

Redogörelsen omfattar dock även övriga anståndsregler, se avsnitt 5.6.

Hur ett beslut om anstånd med betalningen av den juridiska personens skatt eller avgift påverkar företrädarens ansvar för samma belopp behandlas i avsnitt 5.7.

Innan anståndsreglerna behandlas lämnas i avsnitt 5.2–5.4 en redogörelse för juridiska personers redovisning och betalning av skatt, för bestämmelserna om kostnadsränta och indrivning samt för skattekontot.

5.2 Redovisning och betalning av skatt¹

Som framgår av avsnitt 4.3 omfattar bestämmelserna om företrädaransvar i princip alla skatter och avgifter som hanteras inom skattekontosystemet och som omfattas av reglerna i SFL samt därutöver även vissa andra skatter och avgifter, så som t.ex. tull och transporttillägg. Huvuddelen av den betalningsskyldighet som utdöms enligt reglerna avser skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt, dvs. skatter och avgifter som i normalfallet redovisas och betalas

¹ Delvis hämtat från prop. 2019/20 :132 s. 30 ff.

löpande under beskattningsåret. Även punktskatt som inte betalats in av den juridiska personen kan en företrädare bli betalningsskyldig för. I en inte obetydlig omfattning påförs betalningsskyldighet också för ett bolags inkomstskatt. Nedan redogörs för när ett bolag har att redovisa och betala nu nämnda skatter.

Enligt bestämmelserna i 26 kap. SFL ska bl.a. arbetsgivares sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter redovisas i en *arbetsgivardeklaration* för varje redovisningsperiod. Redovisningsperioden är en kalendermånad. Skatten och arbetsgivaravgifterna för varje redovisningsperiod ska enligt bestämmelserna i 62 kap. SFL som huvudregel betalas senast den 12:e i månaden efter redovisningsperioden. I januari samt i vissa fall även i augusti ska dock betalning senast ske den 17:e i respektive månad. I detta sammanhang kan det nämnas att det av 3 kap. 3 § SFL framgår att med arbetsgivaravgifter avses arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och avgift enligt 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Vidare framgår av 26 kap. SFL att den som är registrerad för mervärdesskatt ska lämna en *mervärdesskattedeklaration* för varje redovisningsperiod. Redovisningsperioden är enligt huvudregeln en kalendermånad. Om beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret är redovisningsperioden för mervärdesskatt dock ett kalenderkvartal, och om samma underlag beräknas uppgå till högst en miljon kronor är redovisningsperioden ett beskattningsår. Mervärdesskatten för redovisningsperioden en kalendermånad ska som huvudregel redovisas och betalas senast den 26:e i månaden efter periodens utgång (62 kap. 3 § och 26 kap. 30 § SFL). För redovisningsperioden ett kalenderkvartal ska skatten betalas senast den 12:e i andra månaden efter periodens utgång (62 kap. 3 § och 26 kap. 26 §). Mervärdesskatten för redovisningsperioden ett beskattningsår ska betalas senast den 26:e i andra månaden efter periodens utgång (62 kap. 3 § och 26 kap. 33 §), men i vissa fall ska skatten betalas senare, dvs. i samband med att inkomstdeklarationen lämnas (62 kap. 3 § och 26 kap. 33 a och 33 b §§ SFL).

Punktskatten redovisas i en *punktskattedeklaration* eller, om den skattskyldige är skattskyldig enligt vissa särskilt angivna lagar t.ex. enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, i en särskild skattedeklaration (26 kap. 6 och 8 §§ SFL). Som huvudregel gäller att redovisnings-

perioden för punktskatt är en kalendermånad och att skatten ska betalas senast den 12:e i månaden efter redovisningsperioden, med undantag för januari och augusti där betalning ska ske senast den 17:e. För det fall punktskatten beräknas understiga 50 000 kronor kan dock Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatten ska vara ett beskattningsår (26 kap. 17 § SFL).

F-skatt och särskild A-skatt ska betalas av den juridiska personen med lika stora belopp varje månad (62 kap. 4 § SFL). Den slutliga skatten, beräknad med ledning av uppgifterna i inkomstdeklarationen, ska betalas den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades (62 kap. 8 och 9 §§). Annan skatt eller avgift som beslutats genom omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol ska betalas den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag då beslut om skatten eller avgiften fattades (62 kap. 8 § andra stycket 1). Detsamma gäller skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt bestämmelserna om bl.a. företrädaransvar i 59 kap. SFL (62 kap. 8 § andra stycket 4).

Enligt huvudregeln i 68 kap. 1 § SFL gäller beslut om skatt omedelbart. Det innebär att besluten är verkställbara även om de inte vunnit laga kraft. För att det ska beslutas om en annan betalningstidpunkt än de som redovisats ovan krävs att den skattskyldige ansöker om anstånd med betalningen. En sådan ansökan är därför att se som en begäran om att medges undantag från ordinarie betalningstidpunkt.

5.3 Bestämmelser om ränta och om indrivning

Bestämmelser om ränta finns i 65 kap. SFL. I 2 § anges bl.a. att ränta som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot. Av 7 § framgår bl.a. att om anstånd med betalning av skatt eller avgift har beviljats och anståndsbeloppet ska betalas när anståndstiden har gått ut, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

Att kostnadsräntan i normalfallet ska beräknas utifrån en basränta följer av 3 och 4 §§. Om skatt eller avgift inte betalas i rätt tid föreskrivs dock i 13 § andra stycket bl.a. att kostnadsräntan ska be-

räknas efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter.

I 70 kap. 1 § SFL anges bl.a. att om ett skattebelopp eller avgiftsbelopp inte har betalats i rätt tid, ska fordran lämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning, om vissa förutsättningar är uppfyllda. Av 2 § framgår bl.a. att om det finns särskilda skäl får Skatteverket avstå från att lämna en fordran för indrivning. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

När en företrädare enligt 59 kap. SFL blir betalningsskyldig för sådan skatt eller avgift som den juridiska personen underlåtit att betala gäller enligt 65 kap. 2 § andra stycket att ränta på det beloppet ska beräknas separat, dvs. utan hänsyn till företrädarens saldo på skattekontots saldo. Enligt 65 kap. 19 § SFL ska kostnadsräntan då beräknas från och med dagen efter beslut om ansvar på det belopp som återstår att betala och till och med den dag då betalning sker. Företrädarens betalningsskyldighet omfattar därmed inte den kostnadsränta som den juridiska personen har påförts för tiden före beslutet om företrädaransvar enligt 59 kap.² Av 65 kap. 20 § följer att också eventuell intäktsränta som kan följa av att företrädaren tillgodoräknas belopp när ett ansvarsbeslut ändras ska ske utanför skattekontot.

5.4 Skattekontosystemet och skattekontots påverkan på företrädaransvaret

Skattekontosystemet infördes i samband med skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, och bestämmelserna om skattekonton finns numera i 61 kap. SFL. Ett skattekonto fungerar som ett avräkningskonto mellan den skattskyldige och staten avseende de flesta skatter och avgifter. Debiterade skatter bokförs löpande på skattekontot. Detsamma gäller skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration, såsom avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Skattekontot saknar normalt avräkningsordning. En inbetalning kan inte styras till att avse viss skatt eller avgift utan avräknas utan någon inbördes ordning vid respektive månadsavstämning mot periodens samlade debiteringar och mot ett eventuellt in-

² Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 559 ff.

gående underskott. Resultatet blir ett underskott eller ett överskott för månaden.³

Utgångspunkten för företrädaransvaret är att det har uppkommit ett underskott på den juridiska personens skattekonto.

Det förhållandet att skattekontot fungerar som ett avräkningskonto, och att en juridisk person kan ha flera krediteringar och debiteringar på skattekontot under en månad gör att det kan vara svårt att konstatera om och när en viss skatt är betald eller inte. Bestämmelserna om företrädaransvar förutsätter dock att det går att avgöra om ett visst skattebelopp var obetalat på förfallodagen och om det fortfarande är obetalat när ansvarsfrågan ska prövas.

På grund av skattekontots konstruktion kan det därför vara svårt att avgöra om en företrädare ska åläggas betalningsskyldighet för viss skatt och i så fall med vilket belopp. Efter det att ett beslut om företrädaransvar har fattats kan det vidare vara svårt att bedöma hur stor del av den skuld som ansvarsbeloppet gäller som alltså är obetald. I vissa fall kan problemet lösas med att inbetalda och andra tillgodoräknade belopp enligt 62 kap. 15 § SFL fördelas proportionellt mellan samtliga skatter och avgifter som har registrerats under den aktuella avstämningsperioden.

I sammanhanget ska också beaktas att ett omprövningsbeslut i höjande eller sänkande riktning eller ett beslut om anstånd med skatter påverkar skattekontot vid beslutsdatum. Det kan betyda att ett skattekonto kan komma att visa överskott trots att det finns förfallna obetalda skatter.⁴

Som nämnts redan i inledningen innebär ett beslut om företrädaransvar att flera blir betalningsskyldiga för samma skatt eller avgift. Den obetalda skatten eller avgiften registreras enligt 61 kap. 1 och 2 §§ SFL på den juridiska personens skattekonto. Enligt 1 § andra stycket ska dock skatter och avgifter som ska betalas enligt ett beslut om företrädaransvar enligt 59 kap. SFL, dvs. ansvarsbeloppet, inte registreras på företrädarens skattekonto. Den skulden kvarstår på den juridiska personens skattekonto. Om företrädaren gör en inbetalning ska den enligt 62 kap. 12 § första stycket SFL i första hand avräknas från den egna skulden. Enligt en särskild avräkningsregel i

³ Se här till Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandelagen (2020-02-01, Juno) 61 kap. och Löfgren m.fl., Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd, sjätte upplagan 2016 s. 110.

⁴ Skattekontosystemets ofullkomlighet utifrån ett företrädaransvarsperspektiv blir belyst i prop. 2010/11:165 Del 1 s. 555 ff. samt i SOU 2009:58 Del 2 s. 623 ff.

paragrafens andra stycket kan dock företrädaren begära att beloppet ska räknas av från den juridiska personens skuld. Företrädaren ges på så sätt en betydelsefull möjlighet att styra betalningen till den juridiska personens skattekonto och därmed minska betalningsansvaret.

5.5 Anstånd som är till fördel för det allmänna

5.5.1 Bakgrund

Det är Skatteverket som för det allmännas räkning ansöker om likvidation, konkurs och företagsrekonstruktion och som bevakar det allmännas fordran. Dessa så kallade *offensiva borgenärsuppgifter* övertogs från Kronofogdemyndigheten i samband med att de två myndigheterna gjordes fristående från varandra år 2008. Som en följd av den borgenärsroll som Skatteverket då fick uppkom ett behov av att ge Skatteverket liknande befogenheter som Kronofogdemyndigheten hade haft vad gällde att ingå betalningsuppörelser med de betalningsskyldiga. Av detta följde i sin tur ett behov av att införa generösare anståndsregler som sköt upp indrivningen av den juridiska personens skatteskuld och gav en tillfällig betalningsbefrielse i de fall när betalningsuppörelser kunde bli aktuella.⁵

I samband med införandet av skatteförfarandelagen infördes därför bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL med en befogenhet för Skatteverket att medge s.k. *borgenärsanstånd* om det är till fördel för det allmänna.⁶ Samtidigt gjordes också redan befintliga anståndsregler i flera avseenden mer generösa. Bland annat gäller alltsedan dess att anståndsreglerna även omfattar sådana skulder som redan lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning, vilket inte var fallet enligt tidigare regler.

5.5.2 Förutsättningar för att beviljas borgenärsanstånd

Om det kan antas vara till fördel för det allmänna, får Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift enligt 63 kap. 23 § SFL. Ett sådant anstånd får enligt 2 § samma kapitel beviljas även utan ansökan.

⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 569.

⁶ Se SOU 2009:58 Del 2 s. 643 f. och Del 3 1404 f.

Ett anstånd anses vara till fördel för det allmänna om det främjar utsikterna för att skatten eller avgiften kommer att betalas. Anståndet ska alltså framstå som ett bättre alternativ än att låta fordringen gå till indrivning. Så kan vara fallet om ett överlämnade till indrivning och registrering i utsöknings- och indrivningsdatabasen skulle försämra den skattskyldiges möjlighet att fortsätta sin verksamhet eller ta lån och därmed betala sin skuld. Om den skattskyldige redan har en eller flera restförda skatte- eller avgiftsskulder hos Kronofogdemyndigheten anses ett överlämnande för indrivning avseende ytterligare en skuld normalt inte påverka möjligheterna att få betalt negativt.⁷ Varje anståndsbeslut enligt bestämmelsen ska ha som mål att gäldenären ska betala sin skuld. Om gäldenären inte bedöms kunna betala, även efter att ha medgetts den tidsfrist som anståndet kan ge, saknas därför förutsättningar för anstånd.⁸

Anstånd *får* enligt bestämmelsen beviljas av Skatteverket. Den betalningsskyldige har alltså inte rätt att få anstånd på den grunden att det är till fördel för det allmänna. Bestämmelsen innehåller enbart en befogenhet för Skatteverket och ingen rättighet för den betalningsskyldige. Det innebär vidare att Skatteverket inte är bundet av bestämmelserna i 63 kap. 16 och 22 §§ SFL om med vilket belopp anstånd ska beviljas eller för hur lång tid, se avsnitt 5.6.6. Detta avgörs enbart utifrån vad som anses vara till fördel för det allmänna.⁹ Skatteverket får också återkalla ett borgenärsanstånd när det inte längre är till fördel för det allmänna. Med hänsyn till att den betalningsskyldige inte har någon rätt till anstånd enligt förevarande paragraf får Skatteverkets beslut om att avslå en ansökan om borgenärsanstånd heller inte överklagas. Det framgår av 67 kap. 5 § SFL.

5.5.3 Skatteverkets handläggning av borgenärsanstånd

Cirka 1 000 ansökningar om borgenärsanstånd kom in till Skatteverket 2015 respektive 2016. Ungefär en av fem ansökningar beviljades.¹⁰

⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1044.

⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 571 och Del 2 s. 1044.

⁹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1044.

¹⁰ Se Statskontorets rapport 2018:14 "Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd." s. 23, statistiken är manuellt framtagen av Skatteverket. Motvarande statistik för senare år har inte erhållits.

I en promemoria från november 2015, ”Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet” redogör Skatteverket bl.a. för verkets praktiska handläggning av ärenden enligt 63 kap. 23 § SFL.¹¹ Där anges bl.a. följande.

Tillämpningen delas upp i två huvudsakliga funktioner. Dels att göra det möjligt för Skatteverket att medge ett s.k. *handläggningsanstånd*, dvs. ett kortare tillfälligt anstånd i avvaktan på annan åtgärd, t.ex. prövning av en anståndsbegäran, dels att möjliggöra en betalningsuppgörelse mellan den betalningsskyldige och Skatteverket. Det är den senare funktionen som av Skatteverket benämns som *borgenärsanstånd*.¹²

Även om Skatteverket får bevilja anstånd även utan en ansökan från den betalningsskyldige ställs det i praktiken krav på att den betalningsskyldige kontaktar Skatteverket och redogör för sina betalningsproblem samt varför ett anstånd skulle förbättra statens möjlighet att få betalt. Att denna information behövs motiveras i promemorian med att borgenärsanståndet förutsätter att den betalningsskyldige har möjlighet att betala hela skulden. Innan ett borgenärsanstånd kan beviljas krävs därför att Skatteverket har gjort en borgenärsutredning i vilken skuldernas storlek och orsak blir klarlagda och en prognos av den skattskyldiges framtida betalnings- och överlevnadsförmågan.

Hur stort belopp anståndet omfattar och hur lång anståndstid som medges styrs som tidigare nämnts av vad som kan anses vara till fördel för det allmänna. Förhållandena kan vara sådana att Skatteverket kräver att en viss del ska betalas omedelbart medan anstånd beviljas för resterande belopp.¹³ Huvudregeln är att anstånd beviljas för högst ett år. Anstånd för längre tid än så kan ges i undantagsfall.¹⁴ Ett borgenärsanstånd som avser längre tid än två månader förenas regelmässigt med krav på delbetalningar.¹⁵

I Skatteverkets promemoria framhålls att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL är av central betydelse för möjligheten att ge livskraftiga företag en möjlighet att lösa en tillfällig ekonomisk kris och samtidigt få skydd mot företrädaransvar. I praktiken fyller dock bestäm-

¹¹ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet.

¹² Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 10.

¹³ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1044.

¹⁴ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 11, jfr 8 § andra stycket lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

¹⁵ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 12.

melsen enligt verket en viktigare funktion i företrädaransvarshänseende på så vis att den generellt ger företag möjlighet att lösa en likviditetsmässigt ansträngd situation genom att skapa utrymme för att betala av på skatte- och avgiftsskulden och därmed också undanröja det latent företrädaransvar som redan kan vara kopplat till skulden. Ett sådan situation kan exempelvis föreligga när skatten blivit fastställd genom omprövning och anståndet därför först kan medges efter ursprunglig dag för betalning.¹⁶

Skatteverket utvecklar frågan om borgenärsanståndets betydelse för att ge ett skydd mot företrädaransvar på följande sätt.¹⁷

En självklar förutsättning för att medge ett borgenärsanstånd är att det bedöms att den betalningsskyldige har möjlighet att betala sin skuld fullt ut, även om det kräver en tids avbetalning. Det är dock inte alltid möjligt för ett företag som anser sig ha en i grunden livskraftig verksamhet, men som hamnat i en akut ekonomisk kris, att direkt avgöra om krisen kan lösas med hjälp av betalningsanstånd eller om det även skulle krävas en skuldnedskrivning genom ackord. Det är inte uteslutet att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL skulle kunna tillämpas i en sådan situation i form av ett kortare s.k. handläggningsanstånd. Situationen kan t.ex. vara att företaget med hjälp av en tilltänkt rekonstruktör undersöker förutsättningarna för att rekonstruera företaget. En grundläggande faktor i detta sammanhang är att Skatteverket har förtroende för företaget och dess vilja att i möjligaste mån göra rätt för sig gentemot Skatteverket och andra borgenärer. När ett formellt rekonstruktionsförfarande har inletts så kan handläggningsanståndet förnyas fram till dess att ett konkret förslag om betalningsuppörelse lagts fram, som regel i form av ett ackordsförslag. Kan det förutses att ett ackord kommer att meddelas så kan ett s.k. ändringsanstånd enligt 63 kap. 4 § SFL medges i avvaktan på att ackordet fastställs.

5.6 Andra möjligheter till anstånd m.m.

5.6.1 Allmänt om övriga anståndsbestämmelser

I 63 kap. SFL finns, vid sidan av bestämmelsen om anstånd till fördel för det allmänna i 23 §, ett antal andra anståndsbestämmelser som också kan ge en tidsfrist för den juridiska personen och dess företrädare och därmed påverka tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar. När behovet av anstånd med betalningen är påkallat av ekonomiska skäl, på grund av likviditetsbrist hos den juridiska per-

¹⁶ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 16.

¹⁷ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 15 f.

sonen, är det främst bestämmelsen i 15 § om anstånd på grund av synnerliga skäl som, vid sidan av borgenärsanståndet, kan komma att aktualiseras, se avsnitt 5.6.5. Oavsett på vilken grund ett anstånd beviljas kan det påverka företrädaransvaret.

5.6.2 Deklarationsanstånd

Enligt 36 kap. 5 § SFL ska Skatteverket i vissa fall bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration om det finns särskilda skäl. Särskilda skäl kan t.ex. vara plötsliga och oförutsedda hinder i samband med deklarationens upprättande såsom t.ex. datorfel eller sjukdom.¹⁸

Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration enligt 36 kap. 5 §, får verket också enligt 63 kap. 3 § bevilja motsvarande anstånd med betalning av den skatt och de avgifter som ska redovisas i deklarationen om skälen även kan antas ha betydelse för möjligheten att betala.

5.6.3 Ändringsanstånd

Skatteverket ska enligt 63 kap. 4 § SFL bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Skälet till tveksamheten kan vara en omprövning, ett överklagande eller att Skatteverket överväger en betalningsuppgörelse. Varje initiativ som väcker frågan om hur mycket skatt eller avgift som den betalningsskyldige i slutändan ska betala omfattas av ordalydelsen. Med bevisskravet tveksamt ska förstås att det är minst lika sannolikt att kravet kommer att kvarstå som att det kommer att sättas ned. Det behöver inte väga helt jämnt för att anstånd ska beviljas. Anstånd får beviljas även i ärende där sannolikheten för att det inte blir någon nedsättning väger över något.¹⁹

¹⁸ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 573 f.

¹⁹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1032.

5.6.4 Anstånd för att undvika betydande skada

Skatteverket ska enligt 63 kap. 5 § SFL bevilja anstånd om den som är betalningsskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften innan beslutet fått laga kraft.

Det är effekten av att kräva betalning innan sakfrågan är avgjord som står i fokus för bedömningen av om anstånd ska medges. Den betalningsskyldige behöver inte visa att sakfrågan är tveksam för att anstånd ska beviljas, det räcker med att det inte är uteslutet att skatten eller avgiften ska sättas ned. Bakgrunden till bestämmelsen är att hindra verkställighet av beslut som inte har fått laga kraft om verkställighet skulle få oskäliga konsekvenser för den betalningsskyldige. Det kan till exempel handla om att den betalningsskyldige tvingas avyttra en näringsfastighet som är av avgörande betydelse för den fortsatta verksamhet som den betalningsskyldige får sin försörjning av.²⁰

5.6.5 Anstånd på grund av synnerliga skäl

Skatteverket ska enligt 63 kap. 15 § SFL bevilja anstånd om det finns synnerliga skäl.

I förarbetena anges att anstånd på denna grund bara bör beviljas om det är till fördel för både den skattskyldige och det allmänna. Anstånd är därför uteslutet om betalningssvårigheterna bedöms som bestående eftersom ett anstånd då inte är till fördel för det allmänna. Huvudsyftet med anståndsbestämmelsen är att ge den skattskyldige ett skäligt rådrum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller realisera tillgångar. Fokus ligger på att bedöma om den betalningsskyldige kan antas vara behjälpt av en kortare tids anstånd. Det framhålls att bestämmelsen tar sikte på betalningsskyldiga som vid något enstaka tillfälle oförvållat har hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter men som har goda möjligheter att betala efter en kortare tids anstånd. Av förarbetena framgår att bedömningen ska vara restriktiv. Anstånd med betalning på grund av synnerliga skäl innebär inte att den betalningsskyldige får anstånd med en specifik skatt eller avgift utan anståndet avser ett, i beslutet

²⁰ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1033 och prop. 1989/90:74 s. 342 f.

om anstånd, preciserat belopp.²¹ Enligt bestämmelsen ges utrymme för att bevilja anstånd på annat sätt än enligt angivna paragrafer vilket innebär att anstånd, på samma sätt som vid ett borgenärsanstånd, kan ges på så sätt att det görs en avbetalningsplan för skuldbeloppet.

I förarbetena till skattebetalningslagen anges att särskild restriktivitet bör iakttas om anståndet söks av näringsidkare, avser obetald mervärdesskatt eller avser betydande belopp. I fråga om näringsidkare bör genom korta anståndstider, i regel längst en eller två månader, den skattskyldige söka förmås att i annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem.²²

5.6.6 Anståndstid, villkor om säkerhet och rätten att överklaga m.m.

Som tidigare nämnts gäller att det inte har bestämts i lag hur länge ett borgenärsanstånd får medges utan det följer av vad som anses vara till fördel för det allmänna. Samma gäller för anstånd som medges på grund av synnerliga skäl. I båda fallen gäller som huvudregel att anstånd inte medges för längre tid än ett år. För ändringsanstånd och anstånd som ges för att undvika betydande skada gäller enligt 63 kap. 6 § SFL att anståndstiden ska bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet.

Vid ändringsanstånd och anstånd på grund av betydande skada har Skatteverket vidare enligt 8 §, med vissa särskilt angivna undantag, rätt att kräva att den betalningsskyldige ställer säkerhet för betalningen. Undantagen gäller när anståndsbeloppet är obetydligt, när det kan antas att skatten inte kommer att behöva betalas, när anståndet avser skattetillägg m.fl. avgifter, när det allmänna ombudet har sökt förhandsbesked samt när det annars finns särskilda skäl.

I sammanhanget kan också nämnas att det av 63 kap. 22 § SFL framgår att om förhållandena har ändrats väsentligen sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl, får Skatteverket återkalla anståndet, sätta ned anståndsbeloppet, eller, vid ändringsanstånd och vid anstånd på grund av betydande skada, kräva säkerhet för fortsatt anstånd. Detta gäller även när anstånd har beviljats på grund av att sökanden har lämnat felaktiga uppgifter. Att detta är fallet vid såväl

²¹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1041 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 420 ff.

²² Se anmärkta propositioner s. 1041 och s. 420 ff.

borgenärsanstånd som vid anstånd på grund av synnerliga skäl följer av att anstånden förutsätter att de också är till fördel för det allmänna.

När frågor om anstånd aktualiseras är det ofta ett tidsmässigt mycket ansträngt läge. För att förhindra att skatteskulden lämnas till indrivning under handläggningen kan därför Skatteverket som tidigare nämnts ge handlägningsanstånd med stöd av 63 kap. 23 § SFL. Den enskilde kan å sin sida försöka hindra att en skatteskuld lämnas till indrivning under tiden som anståndsfrågan prövas i domstol genom att begära inhibition av verkställigheten med stöd av 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291). För sådan inhibition krävs då att det framstår som sannolikt att någon verkställighet inte kommer att ske sedan sakfrågan – i det här fallet anståndsfrågan – har prövats.

Alla anståndsbeslut utom borgenärsanståndet enligt 63 kap. 23 § SFL kan överklagas till förvaltningsrätt. För att få ett anståndsbeslut prövat i kammarrätt och Högsta förvaltningsdomstolen krävs prövningstillstånd.

5.7 Hur ett beviljat anstånd för den juridiska personen kan påverka företrädaransvaret

Anstånd med betalning av skatt eller avgift påverkar inte huvudfordringen utan innebär endast att den betalningsskyldige, den juridiska personen, har medgetts en tillfällig betalningsbefrielse.

Om den juridiska personen har medgetts anstånd med betalningen kan dock företrädaransvar inte göras gällande så länge anståndet består.²³ Det gäller oavsett om anstånd medgetts före eller efter det att en skatt eller avgift förfallit till betalning eftersom det följer av att företrädarens betalningsskyldighet är accessorisk till den juridiska personens betalningsskyldighet. Ett beslut om anstånd med betalning av den juridiska personens skatteskulder har dock olika inverkan på företrädaransvaret när anståndet upphör beroende på om det medgetts före eller efter den aktuella förfallodagen och kan också i övrigt inverka på bedömningen av en företrädarens betalningsskyldighet.

Om anstånd med betalning av en skatt eller avgift medgetts före den ursprungliga förfallodagen har någon betalningsskyldighet för skatten eller avgiften aldrig hunnit inträda för den juridiska personen. Därmed har inte heller någon underlåten betalning av skatte-

²³ Se prop. 2002/03:128 s. 37.

eller avgiftsbeloppet förekommit från företrädarens sida. Betalningsskyldigheten för den juridiska personen inträder först när anståndet upphör. Det kan uttryckas som att den ursprungliga förfallodagen flyttats fram. Den tidpunkten blir därför den relevanta ansvarstidpunkten för bedömningen av ett eventuellt företrädaransvar.

Om anstånd i stället medges först efter skattens eller avgiftens ursprungliga förfallodag så anses anståndet inte påverka ansvarstidpunkten för företrädaransvaret.²⁴ Det har då nämligen förelegat en betalningsskyldighet för den juridiska personen på förfallodagen som inte fullgjorts. Den underlåtelsen kan i princip, om övriga omständigheter ger stöd för en sådan bedömning, utgöra grund för ett personligt ansvar för företrädarna. Ansvarstidpunkten anses ha inträtt när skatteskulden förföll till betalning. För det fall att skatten inte betalas eller sätts ned under anståndstiden kan Skatteverket ansöka om företrädaransvar direkt efter det att anståndet upphört förutsatt att förutsättningarna vid skattens ursprungliga förfallodag var sådana att ett företrädaransvar då inträtt.

Det finns skäl att i detta sammanhang uppmärksamma att i de fall skatten hänför sig till ett omprövningsbeslut är det regelmässigt inte möjligt att beviljas anstånd innan skatten ursprungligen skulle ha betalats in.

Den omständigheten att ett anstånd med betalningen som meddelas efter förfallodagen i princip inte befriar från företrädaransvar behöver dock inte betyda att anståndet för den skull saknar betydelse i företrädaransvarsfrågan. Har t.ex. anstånd medgetts på grund av att skattefrågan är tveksam kan det, beroende på omständigheterna, påverka bedömningen av om underlåtenheten att betala på den ursprungliga förfallodagen skett uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

Följande exempel kan ges på anståndsreglernas betydelse i ett fall när verket fattat ett omprövningsbeslut:²⁵

²⁴ Prop. 2010/11:165 Del 1 s. 531 f., Handledning för företrädaransvar 2009 s. 53 f. och Företrädaransvar – betydelsen av betalningsanstånd, Skatteverkets ställningstagande den 5 april 2005, dnr 130 191142-05/111.

²⁵ Exemplet är hämtat från Skatteverkets PM 2015-11-25, s. 14 f.

Om t.ex. ett företag efter revision påförs ytterligare mervärdesskatt att betala genom omprövningsbeslut så har den ursprungliga tiden för betalning redan passerats när beslutet meddelas. Omprövningsbeslutet får en förfallodag cirka 30 dagar framåt i tiden men det är, som sagt ovan, den ursprungliga dagen för betalning som är relevant för bedömningen av företrädaransvar. Om företaget överklagar omprövningsbeslutet kan det inträffa att företaget ansöker om och beviljas anstånd enligt 63 kap. 4 § SFL eftersom verket bedömer det som tveksamt om företaget kommer att behöva betala skatten. Även om skatten skulle komma att kvarstå efter överklagandet kan det, beroende på omständigheterna, vara svårt att hävda att underlåtenheten att betala på den ursprungliga förfallodagen skett uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Den tveksamhetsbedömning som utgör grunden för ett sådant anstånd kan även påverka bedömningen av om det subjektiva rekvisitet, uppsåt eller grov oaktsamhet, kan anses ha förelegat vid den ursprungliga förfallodagen. Detta gör att även anstånd som lämnats efter den ursprungliga förfallodagen kan ha betydelse vid bedömningen av företrädaransvar.

6 Handläggningen av ärenden och mål om företrädaransvar

6.1 Inledning

I detta kapitel redogörs för hur ärenden och mål om företrädaransvar i normalfallen handläggs av Skatteverket och i domstolarna. Syftet är att ge en beskrivning av handläggningen från att en juridisk persons skatteskuld leder till att Skatteverket med stöd av bestämmelserna om företrädaransvar ansöker om att företrädaren ska bli solidariskt betalningsskyldig för skulden och fram till domstolens dom i målet. Syftet är också att klargöra vilken information som en företrädare får i samband med att ansvaret aktualiseras samt att ge en bild av i vilken omfattning ärenden om företrädaransvar inleds respektive leder till en ansökan som prövas i domstol. Beträffande det senare syftet kan redan inledningsvis nämnas att jämförelser med tidigare års ärendehantering har försvårats av att Skatteverket under senare år successivt har ändrat arbetsmodell. Detta har bl.a. påverkat registreringen av ärenden om företrädaransvar vilket återspeglas i den statistik som utredningen fått av Skatteverket.

6.2 Den juridiska personens skuld förfaller

När en juridisk person inte har betalat skatt eller avgift leder det i normalfallet till ett underskott på den juridiska personens skattekonto. Underskottet uppkommer när skatten eller avgiften enligt 61 kap. 1 och 2 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL på förfallodagen registreras på skattekontot, se mer om skattekontot i avsnitt 5.4.

Första helgen varje månad gör Skatteverket en automatisk avstämning av skattekontot. Om kontot då har ett underskott, kanske med

anledning av att den juridiska personen inte betalat in preliminärskatt eller arbetsgivaravgifter, sänder Skatteverket ut en betalningsuppmaning eller ett betalningskrav. Detta meddelande sänds per automatik.

Om underskottet uppgår till mellan 2 000 kronor och 9 999 kronor sänds endast en betalningsuppmaning i form av ett kontoutdrag. Om underskottet däremot överstiger 10 000 kronor sänds ett betalningskrav. Ett betalningskrav innebär att Skatteverket kräver in betalningen genom att meddela att fortsatt underlåten betalning kan leda till att beloppet lämnas över till Kronofogdemyndigheten för indrivning, se mer om indrivning i avsnitt 5.3. Kravet sänds till den skattskyldiga juridiska personen.¹

6.3 Informationsbrev till företrädarna

I ett informationsbrev lämnas information till den eller de som är legala företrädare om att det finns ett underskott på den juridiska personens skattekonto, om risken att företrädaren personligen blir betalningsskyldig för skulden enligt bestämmelserna om företrädaransvar, samt om att för det fall skulden inte betalas kan Skatteverket komma att öppna ett ärende om företrädaransvar.

Enligt uppgift från Skatteverket sänds ett sådant informationsbrev inte automatiskt till företrädaren. Inte heller är ett eventuellt utskick tidsmässigt kopplat till det faktum att ett underskott har uppkommit eller att en skuld blivit restförd. Utskicket förutsätter i stället att Skatteverket öppnat en *borgenärsutredning* avseende den juridiska personen och att den utredningen visar på obetalda skatteskulder. Vilka skuldsatta juridiska personer som blir föremål för en sådan borgenärsutredning avgörs i sin tur utifrån ett s.k. riskurval. Med det menas att Skatteverket efter en riskbedömning gör ett urval av de skattskyldiga där det t.ex. bedöms att risken för fortsatt skulduppbyggnad framstår som beaktansvärd. Att inte varje underskott eller restförd skuld läggs till grund för en borgenärsutredning och för ett informationsbrev till den juridiska personens företrädare ska ses mot bakgrund av att det är en betydande andel skattskyldiga juridiska personer som har underskott på sitt skattekonto vid något tillfälle.

¹ Informationen framgår av Skatteverkets webbsida och myndighetens information för företag gällande skattekontot.

Det finns skäl att framhålla att en borgenärsutredning i sig inte förutsätter ett eventuellt framtida företrädaransvar. Borgenärsutredningar företas av Skatteverket i dess roll som borgenär för det allmänna. Det är Skatteverket som bevakar det allmännas fordringar och som för det allmännas räkning ansöker om t.ex. likvidation och konkurs, se avsnitt 5.5.1. En borgenärsutredning är därför ett led i bevakningen av många olika slags fordringar, av vilka skattefordringar endast utgör ett slags fordringar. Utredningen är den inledande åtgärden för att avgöra om och i så fall hur Skatteverket bäst ska agera i rollen som borgenär och vilken insats som eventuellt bör vidtas. Om borgenärsutredningen visar att den juridiska personens har skatteskulder är möjligheten att ansöka om företrädaransvar för att driva in skulden endast en av flera åtgärder som Skatteverket kan välja.

Vid handläggningen av en borgenärsutredning som visar att den juridiska personen har skatteskulder kan det på handläggarens initiativ öppnas ett så kallat *företrädarinformationsärende*. Det är under handläggningen av ett sådant ärende som ett informationsbrev sänds till den juridiska personens samtliga legala företrädare.

Av tidigare framtagen statistik samt av uppgifter från Skatteverket har antalet informationsutskick till de legala företrädarna ökat. Ungefär 700 informationsutskick skedde under 2013, vilket ska jämföras med att det under 2019 öppnades cirka 2 150 företrädarinformationsärenden innebärande lika många utsända informationsbrev. Antalet har legat på i stort sett samma nivå under 2017–2019.²

Förutom att företrädaren i brevet informeras om att han eller hon kan komma att bli personligt betalningsansvarig för den juridiska personens skatteskuld framgår också skatteskuldens storlek. Av de mallar till informationsbrev som utredningen tagit del av informeras företrädaren också om att ansvaret förutsätter att företrädaren agerat uppsåtligt eller grovt oaktsamt och att företrädaren, för att undvika ansvar, senast den dag då skatten ursprungligen ska vara betald ska ha vidtagit åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder. Därefter anges att exempel på sådana åtgärder är konkursansökan, ansökan om företagsrekonstruktion eller en betalningsinställelse som följs av en ansökan om ackord eller konkurs.

² Uppgiften om antal informationsutskick under 2013 är hämtad från Statskontorets rapport 2018:14, s. 22. Övriga uppgifter har inhämtats från Skatteverket.

Innan brevet sänds ut har ingen fullständig utredning av skatteskulden skett och Skatteverket har innan dess inte heller tagit ställning till om det finns grund för företrädaransvar med anledning av skulderna.

Sammanfattningsvis lämnas i brevet information till företrädaren om att den juridiska personens skatteskulder bör betalas om företrädaren vill undvika risken att Skatteverket inleder ett ärende om företrädaransvar och utreder förutsättningarna för att ansöka om att företrädaren ska göras personligt betalningsskyldig för skatteskulderna.

6.4 Skatteverket inleder ett företrädaransvarsärende

Ovan har beskrivits hur Skatteverket görs uppmärksam på eventuella företrädaransvarsärenden genom en riskurvalsprocess. Den processen avser normalt sett juridiska personer som har en pågående verksamhet.

Ofta följer dock ett företrädaransvarsärende av att ett företag har försatts i konkurs. I de fallen är en borgenärsutredning obligatorisk. Om borgenärsutredningen visar på obetalda skatteskulder blir det också i dessa fall aktuellt att öppna ett företrädaransvarsärende.

Enligt uppgift från Skatteverket har myndighetens arbete med företrädaransvarsärenden förändrats under senare år. Det har bl.a. inneburit att rutinerna för när ett ärende ska registreras som ett företrädaransvarsärende har förändrats.

Av statistik från Skatteverket avseende registrerade ärenden om företrädaransvar framgår att antalet ärenden om företrädaransvar uppgått till 1 317 år 2016, 1 158 år 2017, 813 år 2018 för att slutligen sjunka till 622 ärenden år 2019.

Som förklaring till det låga antalet registrerade ärenden under senare år lämnar Skatteverket det förändrade arbetssättet, inte att antalet utredningar blivit färre. Enligt Skatteverket är det inte längre möjligt att med någon statistisk säkerhet få fram hur många utredningar som görs totalt sett, eftersom en del utredningar endast dokumenteras i en borgenärsutredning och inte längre registreras och dokumenteras i ett företrädaransvarsärende. En rimlig uppskattning av antal ärenden där det bedöms att frågan om företrädaransvar bör utredas mer grundligt uppges vara cirka 1 500–2 000 ärenden. Den uppgiften kan jämföras med vad Statskontoret uppger i sin rapport om att Skatte-

verket under 2014–2016 inleder cirka 2 000 ärenden om företrädaransvar per år.³

Mot bakgrund av vad som nu angetts förefaller det rimligt att anta att även om statistiken talar för att antalet företrädaransvarsärenden minskat under senare år är antalet utredningar där ansvaret aktualiseras relativt oförändrat. En reservation får dock göras när det kommer till det senaste året där statistik från Domstolsverket visar på att också antalet ansökningar till förvaltningsrätten minskat, se avsnitt 7.5.2.

En stickprovsanalys utförd av Skatteverket 2018 avseende ärenden under perioden 2011–2016 visar, liksom den av utredningen företagna urvalsundersökningen för efterkommande år, att ansökningar om företrädaransvar i genomsnitt omfattar cirka 10 förfallodagar, se avsnitt 7.5.2, figur 7.2. Det innebär att ett företag i normalfallet har låtit bli att betala skatterna eller avgifterna under 10 månader när frågan om företrädaransvar aktualiseras. Vid en given förfallodag förfaller normalt flera skatter och avgifter.

Den undersökning som utredningen låtit utföra visar samtidigt att tidsåtgången mellan att första förfallodagen passerats och att Skatteverket inleder ett ärende varierar i betydande utsträckning. Att så är fallet får delvis antas ha sin grund i vad som ovan beskrivits om att borgenärsutredningar inte inleds med anledning av varje enskilt underskott på ett skattekonto utan först efter att ha fångats in av systemets ”riskurvalsprocess” som beskrivits ovan.

Ett företrädaransvarsärende inleds därför först efter att en relativt lång tid passerats sedan skulden först uppkommit.

6.5 Skatteverkets handläggning

Den inledande utredningen i ett ärende om företrädaransvar syftar till att klargöra förekomsten av de objektiva förutsättningarna för företrädaransvaret, dvs. att skatten är förfallen till betalning, vid vilken tidpunkt skatten skulle ha betalats och vilka som varit företrädare för den juridiska personen när skulden uppkom. Utredningen måste också visa om och i så fall när verksamma avvecklingsåtgärder vidtagits. Omständigheter som redan vid detta inledande skede talar emot fortsatt utredning är att den processbara skulden bedöms vara

³ Se Statskontorets rapport 2018:14 s. 24 och 28.

alltför låg eller att det är känt eller framkommer att företräddaren helt saknar betalningsförmåga. Fortsatt utredning under sådana omständigheter skulle motverka reglernas syfte att på ett effektivt sätt driva in juridiska personers obetalda skatter och avgifter och leder därför vanligtvis till att ärendet avskrivs i ett tidigt skede. Att låta en eventuell betalningsskyldighet begränsas av liknande handläggnings- eller processekonomiska skäl har stöd i förarbetena till bestämmelserna.⁴ Tidigare framtagna statistik och utredningens egen undersökning visar också på att ärenden avskrivs i en inte obetydlig utsträckning av processekonomiska skäl, se avsnitt 7.4.2.

Om det däremot inte framkommer något som talar emot företrädaransvar, sänder Skatteverket normalt en förfrågan till den företrädare som Skatteverket anser skulle kunna komma i fråga för företrädaransvar. Genom att besvara förfrågan ges företräddaren möjlighet att redogöra för sådana omständigheter som inte är kända för Skatteverket.

Av det exempel på förfrågan som utredningen tagit del av framgår bl.a. följande. Den enskilde får i samband med förfrågan besked om det skattebelopp som Skatteverket anser att företräddaren kan göras betalningsskyldig för och på vilken grund som den enskilde anses vara legal eller faktisk företrädare. Efter en upplysning om att företräddarens svar kan komma att bifogas en eventuell ansökan till förvaltningsrätten ges företräddaren möjlighet att svara på ett flertal frågor om personliga förhållanden, den juridiska personen, skatteskuldens uppkomst m.m. Där ställs slutligen också frågan om det finns några omständigheter som gör att företräddaren anser att han eller hon inte borde bedömas vara personligt betalningsansvarig för den juridiska personens obetalda skatter och avgifter. I förfrågan lämnas också en upplysning om att företräddaren under vissa förutsättningar har möjlighet att träffa en överenskommelse med Skatteverket om betalningsskyldigheten. Om och i så fall när företräddaren har svarat på förfrågan har Skatteverket att ta ställning till hur handläggningen av ärendet ska avslutas.

Skatteverket kan avsluta handläggningen av ett företrädaransvarsärende på tre olika sätt. Om omständigheterna anses vara sådana att Skatteverket väljer att inte gå vidare med någon ansökan avskrivs ärendet. Som tidigare beskrivits kan det redan i ett inledande skede stå klart att det saknas skäl att ansöka om företrädaransvar. En bedömning att ärendet ska avskrivas kan också grunda sig på omständig-

⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 35. Se också Skatteverkets Riktlinjer för skattebetalning, 2016-10-26, dnr 131 475441-16/111.

heter som Skatteverket får kännedom om först genom att företrädaren svarar på utsänd förfrågan eller genom en på annat sätt förd dialog med Skatteverket. I dessa fall, och i de fall skulden faktiskt regleras av den juridiska personen, avskrivs ärendet från vidare handläggning.

Företrädaransvarsärendet kan också som ett andra alternativ avslutas genom att det träffas en överenskommelse mellan företrädaren och Skatteverket om betalningsskyldigheten. En sådan överenskommelse innebär i normalfallet att betalningsskyldigheten sätts ned i förhållande till den juridiska personens skuld. Mer om överenskommelser finns att läsa i avsnitt 4.8 och i kapitel 11.

Enligt uppgifter från Skatteverket träffades under åren 2017–2019 totalt (56+57+109=) 222 överenskommelser om betalningsskyldighet med företrädare. Dessa omfattade överenskomna belopp uppgående till totalt 70 662 746 kronor. De överenskomna beloppen i de 222 ärendena kan jämföras med det belopp om 171 677 615 kronor som skulderna enligt Skatteverkets utredningar uppgick till. Nu redovisade uppgifter om ingångna överenskommelser är inte uppdelade mellan överenskommelser som träffats under Skatteverkets handläggning respektive under en eventuell ansökans handläggning i domstol.

Slutligen kan ärendet avslutas genom att Skatteverket lämnar in en ansökan om betalningsskyldighet till behörig förvaltningsrätt som då har att pröva om förutsättningarna för betalningsskyldighet är uppfyllda.

Utifrån uppgifter om registrerade företrädaransvarsärenden inleddes under 2017–2019 totalt 2 593 ärenden. Under samma år registrerades i förvaltningsrätterna totalt 1 279 avgöranden med anledning av en ansökan från Skatteverket om företrädaransvar. Det betyder att cirka hälften av de registrerade företrädaransvarsärendena leder till en ansökan om företrädaransvar.

Som redogjorts för under avsnitt 6.4 gäller att de ärenden som registrerats som företrädaransvarsärenden inte motsvarar alla ärenden i vilka Skatteverket gör en utredning om det finns grund för att ansöka om företrädaransvar. Skatteverket utreder den frågan i betydligt fler ärenden utan att det formellt leder till ett öppnat företrädaransvarsärende. Utifrån antagandet att Skatteverket gör en mer grundlig utredning om företrädaransvar i cirka 2 000 fall per år, medräknat de fall som formellt inte leder till ett öppnat företrädaransvarsärende, ger samma beräkning att dessa utredningar leder till en ansökan i cirka 20 procent av fallen. Med hänsyn särskilt till vad som beskrivits

om Skatteverkets ändrade arbets sätt vad gäller företrädaransvars- ärendena och dess betydelse för statistiken måste man dock iaktta viss försiktighet vid bedömningen av denna uppskattning.

6.6 Förvaltningsrättens handläggning och avgörande i mål om företrädaransvar

Under 2019 registrerades totalt 351 avgjorda mål om företrädaransvar i förvaltningsrätterna. En ansökan om företrädaransvar som inkommer till förvaltningsrätt registreras som ett mål som ska handläggas med förtur. Det innebär vanligtvis en målsättning att målet ska avgöras inom sex månader.

Skatteverkets ansökan kommuniceras med företrädarkaren som ges möjlighet att yttra sig i målet. Företrädarkaren informeras också om att han eller hon har rätt att begära muntlig förhandling i domstolen.

Efter att företrädarkaren yttrat sig över ansökan, efter en eventuell muntlig förhandling och efter att ärendet utretts färdigt av domstolen meddelar förvaltningsrätten dom.

Domstolens bedömning i sak resulterar i att Skatteverkets ansökan bifalls helt eller delvis eller att ansökan inte bifalls. Under 2019 ledde 310 av totalt 351 målen till att Skatteverkets ansökan bifölls helt eller delvis. Två av målen ledde fram till att domstolen inte ansåg att det fanns grund för att ålägga företrädarkaren företrädaransvar. En redogörelse för utfallet under senare år finns i avsnitten 7.5.2 och 7.7.3.

Möjligheten som parterna har att träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten kvarstår även medan målet handläggs i förvaltningsrätten. I de fall parterna träffar en sådan överenskommelse återkallar Skatteverket sin ansökan till domstolen vilket leder till att domstolen inte prövar denna. I stället avslutas målet genom att förvaltningsrätten beslutar att avskriva målet från vidare handläggning. 2019 fattade förvaltningsrätterna beslut i stället för att meddela dom i 39 av totalt 351 mål. Huvuddelen av de besluten kan förmodas vara beslut om att avskriva målet från vidare handläggning som en följd av att företrädarkaren och Skatteverket träffat överenskommelse om betalningsskyldigheten, se vad som angetts om överenskommelser ovan i avsnitt 6.5. Eftersom inte varje enskilt beslut varit föremål för granskning finns dock en osäkerhetsfaktor. Besluten kan förutom avskrivningsbeslut också innehålla beslut om avvisning.

6.7 Möjligheten till överprövning i kammarrätterna och i Högsta förvaltningsdomstolen

Förvaltningsrättens avgörande kan överklagas till kammarrätten. Målen kräver inte att kammarrätten först meddelat prövningstillstånd utan i samtliga mål har den som klagat rätt att få en överprövning av förvaltningsrättens dom. 2019 överklagades 141 av förvaltningsrätternas avgöranden om företrädaransvar till kammarrätt.

Handläggningen i kammarrätten liknar den i förvaltningsrätten. Även i kammarrätten handläggs ärendena skyndsamt, parterna ges rätt att yttra sig och företrädaren har rätt till muntlig förhandling.

Kammarrättens bedömning i sak resulterar i att förvaltningsrättens dom helt eller delvis ändras eller i att överklagandet avslås. Med hänsyn till att Skatteverkets talan vanligtvis har bifallits i förvaltningsrätten är det normalt sett den enskilde som är klagande i kammarrätten. 2019 blev utfallet av kammarrättens prövning att överklagandena avsågs i 107 mål och att förvaltningsrättens avgörande ändrades i 26 mål. Ändringarna förefaller dock vanligtvis vara en följd av att det skett viss skuldavräkning för den juridiska personen som minskat företrädarens accessoriska betalningsskyldighet för skulden och inte en följd av att kammarrätten i sin prövning hörsammat företrädarens argument mot att påföras betalningsskyldighet eller för att medges befrielse från densamma, jfr utredningens undersökning i avsnitt 7.6.2.⁵

Även under processen i kammarrätten gäller att parterna i målet, Skatteverket och företrädaren, kan träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten. I sådant fall återkallar Skatteverket sin ansökan vilket leder till att kammarrätten i ett beslut undanröjer förvaltningsrättens dom och beslutar om att avskriva målet från vidare handläggning. 2019 fattade kammarrätterna beslut om en sådan avskrivning i åtta mål.

En dom från kammarrätten kan överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). För att få ett mål prövat i HFD krävs dock prövningstillstånd vilket normalt sett endast ges om målen innehåller rättsfrågor där rättstillämpningen är i behov av vägledning. Utrymmet för att medges prövningstillstånd i HFD är mycket begränsat.

⁵ Jfr Persson Österman & Svernlöv Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet? Rapport från Svenskt Näringsliv, oktober 2013 s. 53.

7 Skatteverkets och domstolarnas rättstillämpning

7.1 Inledning

Såväl bestämmelserna om företrädaransvar som domstolarnas tillämpning av bestämmelserna har utsatts för hård kritik. Till stöd har åberopats studier av rättstillämpningen som anses visa på att tillämpningen av reglerna är alltför hård och onyanserad. Kritiken får antas ha bidragit till att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) under senare år valt att pröva mål om företrädaransvaret.¹ Genom prejudikat har domstolen lämnat vägledning till underinstanserna om hur bestämmelserna bör tillämpas. I ett av de senaste rättsfallen, HFD 2018 ref. 4, visar domstolen på hur flera olika aspekter kan och ska vägas in vid bedömningen av om en företrädare av uppsåt eller av grov oaktsamhet orsakat att den juridiska personen underlåtit att betala skatt eller avgift. Först efter en sådan allsidig prövning kan företrädaren utkrävas ett ansvar i form av en solidarisk betalningsskyldighet för skulden.

Utredningen har getts uppgiften att ta fram ett beslutsunderlag för eventuella regeländringar och andra åtgärder beträffande företrädaransvaret. Den ska särskilt överväga om det finns behov av att ändra bestämmelserna om de subjektiva rekvisiten, om befrielse från betalningsskyldighet samt om överenskommelse om betalningsskyldighet.

Mot bakgrund av senare års rättsutveckling har utredningen bedömt att tidigare års studier av förvaltningsrätters och kammarrätters rättstillämpning bör kompletteras med en undersökning inriktad mot senare års domstolsavgöranden från underrätterna.

Den omständigheten att målen om företrädaransvar har sin grund i ett ansökningsförfarande innebär att Skatteverkets tillämpning är av central betydelse. Det är verkets rättstillämpning som avgör vilka

¹ Se t.ex. HFD 2015 ref. 58, HFD 2016 ref. 60, HFD 2017 ref. 12 och HFD 2018 ref. 4.

ärenden om företrädaransvar som förs vidare till domstolarna. Till detta kommer förhållandet att företrädaransvaret är ett sekundärt och solidariskt ansvar samt att Skatteverket och den enskilde har möjlighet att träffa överenskommelser om betalningsskyldigheten. Ärendena om företrädaransvar har därmed dispositiva inslag som andra beskattningsärenden hos Skatteverket saknar. Lagstiftningen ger Skatteverket fler alternativa handlingsvägar än normalt. Utredningens undersökning har därför haft som ett mål att också ge en bild av Skatteverkets rättstillämpning.

Ett viktigt syfte med undersökningen har varit att studera hur de olika instanserna förhåller sig till det faktum att utkrävandet av företrädaransvar förutsätter uppsåt och grov oaktsamhet. Därutöver har följsamheten till HFD:s vägledande avgöranden och eventuella utvecklingstendenser under senare år studerats.

I detta kapitel lämnas först en kortfattad redogörelse för den kritik som riktats mot rättstillämpningen och för de utredningsinsatser som hittills gjorts för att möta kritiken. Därefter redogörs för resultaten av den undersökning om rättstillämpningen som utredningen låtit utföra för att få ytterligare underlag inför ställningstagandet om behovet av eventuella regeländringar.

7.2 Kritiken och tidigare gjorda studier

Bestämmelserna om företrädaransvar har kritiserats i flera olika sammanhang.² En del av kritiken har riktats mot domstolarnas rättstillämpning som ansetts vara mekanisk och schablonmässig. Kritikerna menar att det har lett till att det har utvecklats ett i det närmaste strikt ansvar eller i alla fall ett presumtionsansvar. Det har bl.a. hävdats att en företrädare regelmässigt blir personligen betalningsansvarig om inte avvecklingsåtgärder vidtagits före den dag skatten förfallit till betalning. Regelsystemet har därmed ansetts konkursdrivande och hämma företagandet på ett samhällsekonomiskt inte önskvärt sätt.

² Se bl.a. Simon-Almendal, Företrädaransvar, s. 17, 84 och 228 f, Simon-Almendal, Företrädaransvar, plötsligt händer det! – eller, proportionalitet och begreppsuttyllnad i HFD, Skattenytt 2017 s. 656, Persson Österman & Svernlöv, Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?, Rapport från Svenskt Näringsliv, oktober 2013, s. 71 ff., Persson Österman, Företrädaransvar – kan det avskaffas?, Näringspolitiskt forum, Rapport 20 2017, s. 31, Nyqvist, Skatteförfarandet några kommentarer, SvSkT 2009 s. 1066, Rättnis skatteprocess och Företagarernas rapport Jämnare spelplan, sex reformer för ökad rättssäkerhet på skatteområdet, 2018 s. 37.

Det är således en utbredd uppfattning att domstolsprövningen inte grundas på en självständig och individualiserad prövning i varje enskilt fall och att det därför finns skäl att ifrågasätta lagstiftningen ur rättssäkerhetsperspektiv.

En redogörelse för kritiken som riktats mot ansvarets utformning och domstolarnas prövning av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet finns också i avsnitt 9.5.1.

Kritik har också riktats mot befrielseregeln och hur den tillämpas.³ Utformningen av befrielseregeln har kritiserats för att inte lämna någon vägledning till tillämparna om vad som utgör särskilda skäl. Den huvudsakliga kritiken har dock gällt att även tillämpningen av befrielseregeln är alltför hård och onyanserad. Det har ifrågasatts om inte en individualiserad prövning i praktiken borde innebära ett större utrymme för att medge befrielse än vad praxis ger uttryck för.⁴ Kritiken mot befrielseregeln blir närmare belyst i avsnitt 10.6.1.

Den studie av rättstillämpningen som oftast åberopas till stöd för kritiken mot domstolarnas rättstillämpning redovisas i Svenskt Näringslivs rapport *”Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?”* från 2013. I rapporten redogörs bl.a. för statistik avseende förvaltningsrätts- och kammarrättsdomar gällande företrädaransvar som meddelades 2011 samt en fördjupad rättsfallsgenombgång beträffande ett urval av domar från kammarrätterna. Av studien framgår att förvaltningsrätterna det året helt hade bifallit Skatteverkets ansökningar om företrädaransvar i 97 procent av målen och delvis bifallit ansökningarna i 1,8 procent av målen. Endast i 1,2 procent av målen hade förvaltningsrätterna avslagit Skatteverkets ansökan och företrädaren undgått ansvar. Även i kammarrätterna var andelen utdömda företrädaransvar mycket högt. Av statistiken och av den närmare genomgången av 12 kammarrättsdomar drog författarna bl.a. den slutsatsen att reglerna ställer orimliga krav på företrädarna vid likviditetsbrist. Förklaringen till den höga bifallssatistiken berodde enligt författarna på att domstolarna tillämpar bestämmelserna mekaniskt och att det inte görs någon prövning i det enskilda fallet. Företrädarna påförs i stället ansvar så fort skatten betalats för sent. I rapporten förespråkades att företrädaransvaret i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, borde tas bort. Det ansågs att det

³ Se bl.a. Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 97 och 230 f. och *Skattenytt* 2017 s. 656 f.

⁴ Se Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 230 f.

företrädaransvar som regleras i aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, ger ett nog så effektivt skydd åt borgenärerna.⁵

Här kan kort nämnas att rapporten återopades av Svenskt Näringsliv i dess hemställan till regeringen den 2 juni 2014 om lagändringar, *Förbättringar av rättssäkerhet och företagsklimat på skatteområdet*, till stöd för att företrädaransvaret i SFL fått en orimligt sträng utformning och tillämpning och därför borde slopas.

Ytterligare en kartläggning av underinstansernas tillämpning genomfördes av Skeppsbron skatt 2018, även då på uppdrag av Svenskt Näringsliv. Den studien företogs med anledning av rättsfallet HFD 2018 ref. 4 och omfattade samtliga 519 mål om företrädaransvar som hade sakprövats av förvaltningsrätterna och kammarrätterna sex månader före respektive sex månader efter rättsfallet. Syftet med studien var att utröna huruvida HFD 2018 ref. 4 hade haft någon påverkan på utfallet i mål om företrädaransvar i underinstanserna. Kartläggningen visade att företrädaransvar inte utdömts i en mindre andel av målen efter HFD 2018 ref. 4. Snarast gällde det motsatta. I rapporten drogs slutsatsen att rättsfallet inte har haft någon påverkan på den hårda tillämpningen av företrädaransvaret i underinstanserna. Den kritik som framförts avseende det strängt utformade ansvaret och den hårda tillämpningen ansågs därför kvarstå och vara fortsatt berättigad.⁶

7.3 Riksdagens tillkännagivanden och tidigare uppdrag

Riksdagen begärde i ett tillkännagivande i april 2015 att regeringen snarast skulle se över reglerna om företrädaransvar och om tillämpningen av bestämmelserna blivit för hård och om bestämmelserna borde ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.⁷ Riksdagen avlog samtidigt en motion om att företrädaransvaret skulle slopas eller att en särskild tidsfrist skulle gälla innan ansvaret inträder.

⁵ Se Persson Österman & Svernlöv, rapport 2013 s. 7 f.

⁶ Se Tillämpning av företrädaransvaret i underinstanser, Skeppsbron skatt, rapport 2019-02-15, se också Abdali och Ondrasek Olofsson, Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna och reformbehov, SvSkT 2019 s. 311.

⁷ Riksdagens tillkännagivande den 22 april 2015, bet. 2014/15:SkU20 punkt 7, rskr. 2014/15:169.

För att kunna göra den översyn som önskades fick *Skatteverket* i uppdrag av regeringen att redogöra bl.a. för hur borgenärsansånden används, och kan användas, i situationer där det kan bli aktuellt med företrädaransvar, samt hur Skatteverket beaktar reglerna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar vid bedömning av vilka fall som ska föras till domstol och hur talan i domstol ska utformas. Syftet var att få information om hur reglerna tillämpas i praktiken. Uppdraget redovisades i november 2015 i promemorian ”*Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*”.⁸ Det ingick inte i Skatteverkets utredningsuppdrag att utreda de subjektiva rekvisiten eller lämna några förslag på förändringar.

Vad Skatteverket redovisar i sin promemoria om handläggningen redogörs för löpande i betänkandet i samband med att de enskilda frågorna behandlas, se bl.a. avsnitt 10.6.2 i kapitlet om befrielse. I detta sammanhang finns dock anledning att nämna att Skatteverket, som motbild till den kritiserade och i praxis mycket höga bifallsfrekvensen, lyfter fram det förhållandet att det ingår i verkets utredningsarbete att sälla bort de ärenden där det finns tveksamheter. En ansökan om företrädaransvar ska enligt verkets rutiner endast göras i de fall där handläggaren gör bedömningen att samtliga rekvisit för ett utdömt ansvar föreligger. De fall som återstår ska då vara fall där förutsättningarna för att döma ut företrädaransvar bedöms som uppfyllda. Enligt Skatteverket är det också vad som avspeglas i domstolarnas prövning och den höga bifallsfrekvensen.⁹

Härefter, i september 2017, fick *Statskontoret* i uppdrag av regeringen att se över bestämmelserna i SFL om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd som är till fördel för det allmänna. I Statskontorets uppdrag låg att också överväga behov av förändringar i dessa delar.¹⁰

Riksdagen konstaterade, i ett nytt tillkännagivande i mars 2018 att Statskontorets uppdrag inte avsåg hela företrädaransvaret. Uppdraget omfattade bl.a. inte de subjektiva rekvisiten. Riksdagen framförde att regeringen därför borde ge ett utökat uppdrag till Stats-

⁸ Fi2015/02473/S3 och Fi2015/04393/S3.

⁹ Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 36.

¹⁰ Statskontorets rapport 2018:14 ”Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd”.

kontoret att utreda hela företrädaransvaret samt att uppdraget borde redovisas till regeringen senast den 1 april 2018.¹¹

Något sådant utökat uppdrag hann aldrig ges till Statskontoret som redovisade sitt uppdrag den 31 maj 2018 i rapporten 2018:4 ”*Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd*”.¹²

Statskontorets utredning byggde på en analys av domar från perioden 2011–2016, på stickprovsundersökning av Skatteverkets ärenden och på intervjuer och två enkätundersökningar.

För stickprovsanalysen av Skatteverkets ärenden gjordes ett urval av 10 ärenden från vart och ett av de granskade åren 2011–2016, dvs. sammanlagt 60 ärenden. Av dessa hade 23 ärenden avskrivits. I 19 ärenden hade en överenskommelse träffats och i övriga ärenden hade en ansökan getts in till domstol.¹³ Statskontoret drog också slutsatser från en tidigare gjord stickprovsanalys av Skatteverkets ärendehantering. Den undersökningen är från 2014 och avsåg 223 ärenden från 2011 som inte hade resulterat i någon ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten. Beträffande analysen av domstolsavgörandena granskades ett slumpmässigt urval på 70 domslut från perioden 2011–2016 närmare. 50 av domarna var avgjorda av förvaltningsrätterna och 20 av kammarrätterna.

Från stickprovsanalyserna gjorde Statskontoret bl.a. iakttagelsen att de processekonomiska skälen för avskrivning överväger samt bedömningen att Skatteverkets tillämpning av befrielseregeln följer praxis.¹⁴ Statskontoret konstaterade dock samtidigt att sett till rättspraxis tillämpas befrielsegrunderna mycket restriktivt och att det finns få grunder för hel eller delvis befrielse.¹⁵ Genom enkätundersökningarna och intervjuerna fann Statskontoret stöd för att företrädarna likväl som skattehandläggarna var osäkra på vad som gäller som grund för befrielse.¹⁶ Resultatet av nu nämnda stickprovsanalyserna kommenteras närmare i anslutning till utredningens egen undersökning av Skatteverkets ärendehantering, se avsnitt 7.7.2. Slutsatserna beträffande tillämpningen av befrielseregeln beaktar utredningen i avsnitt 10.6.3.

¹¹ Riksdagens tillkännagivande den 28 mars 2018, bet. 2017/18:SkU12 punkt 12, rskr. 2017/18:202.

¹² Fi2015/02473/S3 och Fi2018/02250/S3.

¹³ Statskontorets rapport 2018:4 s. 18, 37 och 39.

¹⁴ Se rapporten s. 37 f.

¹⁵ Se rapporten s. 41.

¹⁶ Se rapporten s. 8.

Vad gällde anståndsreglerna fann Statskontoret det inte visat att Skatteverket tillämpade anståndsreglerna för hårt i förhållande till vad som utgör gällande rätt. Samtidigt drogs dock slutsatsen att tillämpningen av anståndsreglerna medförde en viss risk för att livskraftiga företag avvecklas. Trots detta lämnades inga konkreta förslag till ändringar av anståndsreglerna men däremot ”alternativa handlingsvägar”.¹⁷ Dessa redogörs närmare för i avsnitt 12.3.2.

Slutligen kan nämnas att Statskontoret ansåg sig ha funnit stöd för att Skatteverket behövde förbättra insynen i myndighetens ärendehantering och att såväl Skatteverket som Bolagsverket behövde förbättra informationsinsatserna för att stärka rättssäkerheten, öka förutsebarheten och förbättra villkoren för företagande.

7.4 Skatteverkets ärendehantering och rättstillämpning

7.4.1 Undersökningen och dess genomförande

Domstolarnas avgöranden är offentliga. När förvaltningsrätten tagit ställning till Skatteverkets ansökan om företrädaransvar i en dom eller ett beslut kan därför de omständigheter och de bedömningar som ledde fram till företrädaransvaret granskas av utomstående. I de fall där verkets handläggning av ärenden om företrädaransvar inte resulterar i någon ansökan finns däremot ingen offentlig dom eller beslut. I Skatteverkets verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt gäller vidare den absoluta skattesekretessen för uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, se 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL. Även i Skatteverkets borgenärsverksamhet gäller en mycket stark sekretess för en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden, se 27 kap. 2 § andra stycket. OSL.

För att med bibehållen sekretess möjliggöra en undersökning av Skatteverkets handläggning av ärenden om företrädaransvar har därför Skatteverket, på uppdrag av utredningen, utfört en granskning av ärenden som avser juridiska personers skuldsättning och företrädaransvar. Granskningen har syftat till att visa på vilka omständigheter och bedömningar som läggs till grund för att *inte* ansöka om före-

¹⁷ Se rapporten s. 8.

trädaransvar, dvs. på vilka grunder som ärenden skrivs av från fortsatt handläggning av Skatteverket. Undersökningen syftar till att ge kompletterande information om Skatteverkets tillämpning av bestämmelserna om företrädaransvar, särskilt tillämpningen av de subjektiva rekvisiten.

För att genomföra undersökningen har Skatteverket slumpvis valt ut sammanlagt 240 ärenden under åren 2017–2019 (80 per år). För samtliga år har urvalet skett både från ärenden registrerade som *företrädaransvarsärenden* respektive från öppnade *borgenärsutredningar* (40 mål från varje kategori), se mer om borgenärsutredningar och registreringen av företrädaransvarsärenden i kapitel 6.

Granskningen av ärendena har skett manuellt och utförts av ett antal handläggare vid Skatteverket. Dessa har vid genomgången av ärendena besvarat ett antal i förväg ställda frågor. Den centrala frågan att besvara har avsett orsaken till att ärendet har avskrivits och inte lett fram till en ansökan om företrädaransvar. Därutöver har frågor om bl.a. skatteskuldens storlek, hur skulden uppkommit, antal förfalldodagar och företrädarens roll hos den juridiska personen besvarats. Utredningen har också begärt in uppgifter om vilken information företrädaren har fått samt om företrädaren yttrat sig i ärendet eller inte.

Trots att syftet varit att granska ärenden som avslutats genom avskrivning visade det sig omöjligt att avgränsa det slumpmässiga urvalet till enbart sådana ärenden. Det gjorda urvalet kom därför att även innehålla ärenden som hade resulterat i en ansökan om företrädaransvar eller i en överenskommelse om betalningsskyldighet. Urvalet innehöll också ärenden som felregistrerats.

Av urvalet på 240 ärenden har 64 ärenden resulterat i en ansökan till domstol, 14 ärenden är felregistrerade, har inte granskats av annat skäl eller förefaller vara dubbelt registrerade, 12 ärenden har avslutats genom ingångna överenskommelser med företrädaren och 150 ärenden uppges som avskrivna.

Utredningens sammanställning nedan och uppföljning av Skatteverkets granskning avser i första hand de 150 ärenden som uppgetts som avskrivna.

7.4.2 Resultat

Avskrivna ärenden

Nedan redogörs för samtliga slumpvist utvalda 150 ärendena som Skatteverket avskrivit och där Skatteverket inte gått vidare och ansökt om företrädaransvar. Redovisningen är inriktad på vilken orsak som uppgetts som skäl till att ärendet inte drivits vidare till domstol.

Särskild vikt läggs vid att redogöra för de ärenden som i granskningen angetts ha skrivits av med anledning av att Skatteverket bedömt att företrädaren inte kan lastas för att ha varit åtminstone grovt oaktsam eller där det ansetts föreligga särskilda skäl för ansvarsfrihet.

Tabell 7.1 Avskrivna ärenden

Sammanställning av orsaken till avskrivning

Orsak till att ärendet avskrivits	Antal	Procent
1. Skuld reglerad/ utdelning i konkurs kan väntas	13	8 %
2. Objektiva rekvisit kan inte visas	15	10 %
3. Alltför låg processbar skuld	49	33 %
4. Företrädaren saknar betalningsförmåga	45	30 %
5. Subjektiva rekvisit kan inte visas/ ej uppsåt el grov oaktsamhet	22	15 %
6. Särskilda skäl för ansvarsfrihet	6	4 %
Totalt	150	100 %

1. Skuld reglerad/ utdelning i konkurs kan väntas

I 13 fall har fortsatt handläggning inte varit aktuell med anledning av att skulden har reglerats av den juridiska personen eller på grund av att det saknats skäl att tro att Skatteverket inte ska få utdelning i konkursen.

2. Objektiva rekvisit kan inte visas

I 15 fall visar Skatteverkets utredning att de objektiva rekvisiten inte är uppfyllda.

I sammanställningen uppges den vanligaste orsaken vara att skatteskuld saknas. Detta anges i åtta av ärendena. Gemensamt för dessa är att de avser borgenärsutredningar. En sådan utredning företas på

grund av obetalda skulder men i enskilda fall kan det visa sig att skulderna inte i något fall avser skatteskulder.

Härutöver finns ärenden där det bedömts att det saknas ett processbart skuldbelopp respektive bedömningar om oklarheter beträffande företräderskapet. I ett ärende har avskrivning skett eftersom utredningen visat att företrädaren avlidit.

3. Låg processbar skuld – processekonomi

Den vanligaste orsaken till avskrivning som anges i den manuella granskningen är att den processbara skatteskulden ansetts för låg för att det ska vara motiverat att driva ärendet vidare. Det uppges som orsak i 49 av de granskade fallen. Skatteverket har bedömt att det inte är processekonomiskt att ansöka om företrädaransvar och därför har ärendena lagts ned.

Vid bedömningen har inte sällan vägts in att företrädaren inte har tillräcklig betalningsförmåga samt beaktats andra tillkommande svårigheter med att driva in skulden, såsom t.ex. att företrädaren utvandrat.

Utifrån Skatteverkets sammanställning uppgår den högsta skatteskuld som ensamt ansetts vara för låg för att driva process om till drygt 220 000 kronor. Huvuddelen av de belopp som ansetts för låga tycks dock understiga 100 000 kronor.

4. Företrädaren saknar betalningsförmåga – processekonomi

Den näst vanligaste orsaken till att ärenden avskrivits är att företrädaren ansetts sakna betalningsförmåga. I de 45 ärenden där detta anges som orsak har undersökningen visat att företrädaren saknar utmättningsbara tillgångar, lever på låg pension, sedan tidigare är restförd för egna skulder eller har skulder som redan har sin grund i tidigare utdömda företrädaransvar. Med hänsyn härtill har en ansökan inte ansetts kunna leda till att skatteskulden drivs in och ärendet har skrivits av från fortsatt handläggning.

5. Subjektiva rekvisit kan inte visas, ej uppsåt eller grov oaktsamhet

I 22 av ärendena anges orsaken till avskrivning vara att de subjektiva rekvisiten inte är uppfyllda. I nio av dessa anges skälet vara att grov oaktsamhet inte kan visas eftersom skulden förfallit till betalning i nära anslutning till konkurs. I sex av fallen uppges skälet vara att skulden endast avsett en eller ett fåtal förfalldagar.

I två fall, som avser samma företrädare, anges att företrädaren i svar på utsänd förfrågan lämnat uppgift om att han gjort inbetalningar till skattekontot avseende de skulder som fanns när denne trädde ur styrelsen. Utredningen anses visa att inbetalningarna, på grund av skattekontots utformning, kommit att reglera andra skulder. Mot den bakgrunden anses företrädaren ha gjort vad denne kunnat för att reglera de aktuella skulderna.

I ett fall har angetts att ärendet avskrivits med anledning av vad ombudet uppgett om att obeståndet uppkom väldigt akut och oväntat samt att aktiva förhandlingar fördes med bank och att företrädaren hade anledning att tro på en lösning.

Företrädarens sjukdom har i ett fall angetts som skäl till att det inte förelegat grov oaktsamhet. Även den effekt som anhörigs sjukdom haft på en företrädarens agerande har beaktats i ett fall och då noterats både som bristande subjektiva rekvisit och som befrielsegrund.

Slutligen redogörs i sammanställningen för ett fall avseende en friskola där skolan drevs vidare, trots förfallna skulder, för att barnen inte skulle tvingas byta skola mitt i terminen. Betalningsproblemen hade uppstått på grund av en oväntad nedgång i antal elever. Omständigheterna ansågs leda till att grov oaktsamhet inte kunde anses föreligga.

En klar majoritet av de 22 fall som avskrivits på grund av att grov oaktsamhet inte har ansetts föreligga har handlagts under 2017, fem ärenden avser 2018 och endast två har handlagts under 2019.

I tabell 7.2 redovisas en sammanställning av omständigheterna som beaktats och lett till att Skatteverket ansett att skatten eller avgiften inte har underlåtit att betalas av grov oaktsamhet.

6. Särskilda skäl för befrielse av betalningsskyldighet har ansetts föreligga

Handläggningen av sex ärenden har lagts ned efter bedömningen att det finns särskilda skäl som motiverar ansvarsfrihet. I fyra av dessa har sjukdom uppgetts som orsak. Utmattningssyndrom, depression

och demens har varit sjukdomar som beaktats. I två av fallen påtalas att sjukintyg har getts in från Försäkringskassan.

I ett ärende har avskrivningen skett på grund av en kombination av att företrädaren inte ansetts ha varit grovt oaktsam och förekomsten av befrielsegrunder. Ärendet har lagts ned efter att företrädaren har redogjort för en tid med stora privata problem innefattande nära anhörigs sjukdom vilket påverkat hans eget agerande på så sätt att det gjort honom passiv.

Slutligen har ett ärende avskrivits på grund av hög ålder.

I fem av de sex ärenden som avslutats på grund av att det ansetts finnas särskilda skäl för ansvarsfrihet har företrädaren kommit in med svar på utsänd förfrågan.

I tabell 7.2 visas en sammanställning av omständigheterna som ansetts utgöra skäl för befrielse.

Tabell 7.2 Sammanställning av orsaker av subjektiv karaktär

Omständigheter som beaktats och lett till att grov oaktsamhet ansetts saknas respektive att det ansetts föreligga särskilda skäl för befrielse

	Antal
5. Subjektiva rekvisit kan inte visas – ej uppsåt eller grov oaktsamhet	22
Skulderna förfallit i samband med konkurs	9
Fåtal förfallodagar	6
Företrädaren anses ha gjort vad denne kunnat	2
Företrädarens sjukdom	1
Anhörigs sjukdom och den påverkan det haft	1
Särskilda omständigheter som förklarar fortsatt drift	1
6. Särskilda skäl	6
Sjukdom	4
Anhörigs sjukdom	1
Hög ålder	1

Övriga iakttagelser från granskningen av Skatteverkets ärenden

Av undersökningen framgår inga tendenser som kan sägas visa att Skatteverkets bedömning i företrädaransvarsärenden skulle ha förändrats på något påtagligt sätt under de granskade åren 2017–2019.

I 71 av ärendena uppges att den juridiska personens skatteskuld följer av uppgifter som lämnats i deklaration. I 36 av ärendena uppges att skatteskulden följt av en skatteutredning företagen av Skatte-

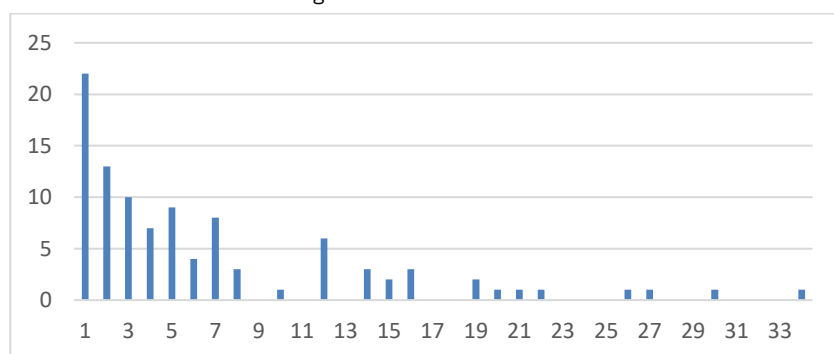
verket och som resulterat i ett omprövningsbeslut. I fyra ärenden uppges skulden ha sitt ursprung i en kombination av både deklarerade uppgifter och av omprövningsbeslut.

Utredningstiden i de redovisade ärendena skiljer sig åt väsentligt. I flera fall öppnas och stängs ett ärende samma dag. I andra fall sträcker sig handläggningstiden till över ett år.

I 100 av de granskade ärendena har uppgift om antal förfallodagar noterats. Uppgifterna visar att 22 avskrivna ärenden avser endast en förfalldag, 13 ärenden avser två förfalldagar, 9 ärenden tre förfalldagar, 7 ärenden fyra förfalldagar osv. se figur 7.1.

Figur 7.1 Antal förfalldagar

Antal förfalldagar i 100 av ärendena



7.4.3 Analys

Av undersökningen av de 150 ärendena som Skatteverket avskrivit från vidare handläggning framgår att de vanligaste skälen till att Skatteverket väljer att inte ansöka om företrädaransvar är processekonomiska. Ärendena avskrivs för att den processbara skulden är för låg och på grund av bristande betalningsförmåga hos företrädaren. Med beaktande av att bestämmelserna om företrädaransvar syftar till att på ett effektivt sätt driva in den juridiska personens skatteskuld kan det anses rimligt att en ansökan om företrädaransvar också förutsätter ett ställningstagande till om en ansökan om företrädaransvar i det enskilda fallet utgör ett effektivt medel att driva in den juridiska personens obetalda skatt till det allmänna.

Samtidigt finns det anledning att reflektera över det faktum att bristande betalningsförmåga hos en företrädare utgör den vanligaste

orsaken till att Skatteverket avstår från att ansöka om företrädaransvar, samtidigt som det tydligt framgår av rättspraxis att bristande betalningsförmåga ensamt inte utgör särskilda skäl att medge betalningsbefrielse, se närmare avsnitt 10.5.2. Endast under ärendets handläggning i Skatteverket tillåts den aktuella grunden påverka ansvaret. Detta visar på handläggningens stora betydelse för den enskilde.

Beträffande Skatteverkets bedömning av vilket skuldbelopp som anses för lågt för att ligga till grund för en ansökan om företrädaransvar skulle det kunna finnas skäl att närmare undersöka om bedömningen av vad som är ett för lågt processbart belopp är densamma i de olika regioner där Skatteverket handlägger ärenden om företrädaransvar. De uppgifter som erhållits i denna undersökning kan dock inte ge något svar på frågan om ansökningarna innehåller en tillfredsställande likabehandling vad gäller den bedömningen.

Av de 150 granskade avskrivningsärendena har Skatteverket i 22 av dessa uppgett sig ha avstått från att ansöka om företrädaransvar med hänvisning till att de subjektiva rekvisiten inte varit uppfyllda. I dessa fall har bedömningen således uttryckligen lett till att det inte finns grund för att anse att den juridiska personens underlåtenhet att betala skatter eller avgifter orsakats av ett uppsåtligt eller grovt oaktsamt handlande av företrädarkaren. Så är fallet i knappt 15 procent av de granskade ärendena.

Att dra några mer generella slutsatser beträffande verkets tillämpning av de subjektiva rekvisiten låter sig inte göras. Urvalet är alltför begränsat för att det ska vara möjligt.

Det kan dock konstateras att bedömningen tar hänsyn till sådana lätt konstaterbara objektiva omständigheter som att det avser ett begränsat antal förfallodagar och att den tidpunkt då skulden skulle ha betalats ligger nära den tidpunkt då verksamma åtgärder faktiskt har vidtagits för att avveckla verksamheten. Dessa objektiva omständigheter är även med enbart en begränsad utredningsinsats kända för Skatteverket och dess förekomst kan i sig leda till att Skatteverket får svårt att bevisa att företrädarkaren varit åtminstone grov oaktsam.

Beträffande tillämpningen av befrielseregeln gäller att det i fyra procent av de 150 ärendena ansetts att grunderna för företrädaransvar visserligen varit uppfyllda men att det förelåg sådana särskilda skäl för ansvarsbefrielse att det av den anledningen fanns skäl att avstå från att ansöka om företrädaransvar.

Slutligen finns också skäl att framhålla att undersökningen visar på att i de ärenden där Skatteverket valt att inte ansöka på grund av avsaknad av uppsåt och oaktsamhet, eller på grund av att det ansetts föreligga särskilda skäl för befrielse har den bedömningen vanligtvis varit en följd av att företrädaren själv vänt sig till Skatteverket och angett omständigheter till försvar för sitt agerande.

Sammanfattningsvis får resultatet av undersökningen i vart fall ge stöd för att Skatteverket under sin hantering tar ställning till de subjektiva rekvisiten och om skäl för befrielse har framkommit. Det är också tydligt att när det gäller ansvarsbefrielse med hänvisning till andra omständigheter än objektiva fakta (få antal förfallodagar osv.), är det av avgörande betydelse att företrädaren har vänt sig till Skatteverket för att redovisa skälen till underlåtenheten.

7.5 Rättstillämpningen i förvaltningsrätterna

7.5.1 Undersökningen och dess genomförande

Från Domstolsverket har utredningen hämtat information om samtliga avgöranden avseende företrädaransvar i förvaltningsrätterna under åren 2017–2019, totalt 1 790 avgöranden. Dessa har sammanställts utifrån avgörandetyp och utgång.

Av de totalt 739 domar som meddelades under åren 2018 och 2019, sorterade på avgörandedatum, har var tionde dom tagits ut för en mer ingående undersökning. Med anledning av att mållistan, från vilken urvalet gjordes, i efterhand visade sig innehålla ett flertal mål som registrerats dubbelt kom det slumpmässiga urvalet att bestå av 79 domar. Av dessa avsåg två mål företrädaransvar för bolagsman i handelsbolag enligt 59 kap. 11 § SFL. I de målen är ansvaret oberoende av företrädarens uppsåt eller oaktsamhet och förfarandet ser annorlunda ut. Dessa togs därför inte med i undersökningen. Därmed ingår 77 domar från förvaltningsrätterna i undersökningen.

Genom att urvalet skett från domar som meddelades under 2018 och 2019 avser undersökningen i stort sett uteslutande domar där det vid bedömningen varit möjligt för domstolen att beakta rättsfallet HFD 2018 ref. 4.

Varje dom i urvalet har lästs och granskats manuellt.¹⁸ Särskild vikt har lagts vid en studie av hur domstolen bedömt grunderna för betalningsskyldigheten och för om det funnits särskilda skäl att helt eller delvis befria från ansvaret. Granskningen har varit inriktad på att försöka bedöma om domstolen gjort en sådan nyanserad tillämpning som rättspraxis kräver. Visar prövningen att företrädaren orsakat den obetalda skatteskulden av uppsåt eller grov oaktsamhet och har samtliga de omständigheter som framkommit i ärendet beaktats? Det förutsätter t.ex. att domstolen, när det varit möjligt, beaktat fler omständigheter än att den juridiska personen inte vidtagit verk samma åtgärder för att avveckla verksamheten förrän efter att skatteskulden förföll till betalning. Det finns skäl att framhålla att undersökningen inte innefattat någon bedömning av avgörandena i sak.

Utöver en bedömning av domskälens innehåll har ytterligare fakta samlats in. Det gäller bl.a. uppgifter om skatteskuldernas storlek och uppkomst, om hur lång tid som gått sedan skatten förföll till betalning, om det hållits muntlig förhandling och, om den enskilde haft ombud och yttrat sig i processen.

Undersökningen omfattar även en genomgång av de 23 kammarrättsavgöranden som meddelats med anledning av att granskade förvaltningsrättsdomar har överklagats. Redogörelsen för den genomgången begränsar sig dock till utgången i målen. En mer utförlig undersökning görs av slumpvis utvalda kammarrättsdomar i avsnitt 7.6.

7.5.2 Resultat

Övergripande målstatistik

Tabell 7.3 Samtliga avgöranden i förvaltningsrätterna under 2017–2019

Antal avgöranden i förvaltningsrätten, utgång och avgörandetyper

Utgång	2017	2018	2019
Dom, helt eller delvis bifall till ansökan	421	421	310
Dom, ej bifall till ansökan	3	6	2
Beslut, ansökan ej sakprövad	45	32	39
Totalt antal avgöranden	469	459	351

¹⁸ Den manuella granskningen har utförts av Emil Almqvist, studerande på juristutbildningen vid Stockholms universitet, och har kvalitetsgranskats av sekretariatet.

Domstolens bedömning av en ansökan om företrädaransvar resulterar i en dom som i normalfallet registreras antingen som ”helt eller delvis bifall” eller som ”ej bifall”. Detta innebär att statistiken inte utan närmare granskning av enskilda domar ger besked om i vilken utsträckning Skatteverket fått helt eller endast delvis bifall till sin ansökan. Även utan en ingående granskning talar dock statistik som inhämtats från Skatteverket för att en övervägande del av domarna innebär att Skatteverkets ansökan bifallits fullt ut, se tabell 7.3.

I de fall som ansökan resulterat i ett beslut och inte i en dom har Skatteverkets ansökan inte prövats av domstolen. Detta beror då vanligtvis på att Skatteverket och den enskilde träffat en överenskommelse utanför processen som medfört att Skatteverket återkallat sin talan. I sådana fall beslutar domstolen att målet ska avskrivas från vidare handläggning, se mer om överenskommelser i kapitel 11.

Av den övergripande målstatistiken framgår att antalet avgöranden minskat med cirka 100 mål under 2019 jämfört med 2017 och 2018.

Det slumpmässiga urvalet av domar

Tabell 7.4 Det slumpmässiga urvalet av domar 2018–2019

Samtliga förvaltningsrätter är representerade

	2018	2019	Totalt
FR i Falun	2	2	4
FR i Göteborg	8	3	11
FR i Härnösand	2	0	2
FR i Jönköping	3	3	6
FR i Karlstad		2	2
FR i Linköping	5	2	7
FR i Luleå	4	1	5
FR i Malmö	9	2	11
FR i Stockholm	10	13	23
FR i Umeå		2	2
FR i Uppsala	1	2	3
FR i Växjö	1		1
	45	32	77

Samtliga förvaltningsrätter är representerade i det slumpmässiga urvalet av domar som utgör underlag för undersökningen. Hur de fördelar sig mellan de olika förvaltningsrätterna framgår av tabell 7.4. Flest domar har meddelats av förvaltningsrätterna i Göteborg, Malmö och Stockholm.

Den manuella granskningen av förvaltningsrätternas prövning

Tabell 7.5 Utgången i urvaldomarna

	2018	2019	Totalt
Totalt antal domar	45	32	77
Helt bifall			75
Delvis bifall			2

Helt eller delvis bifall i samtliga domar från förvaltningsrätterna

Av de 77 domarna har 45 domar meddelats under 2018 och 32 domar under 2019. I 75 av domarna har Skatteverket fått helt bifall till sin ansökan om företrädaransvar. Endast i två fall har domstolen funnit skäl att avvika från Skatteverkets bedömning. Inte i något fall har Skatteverkets ansökan avslagits.

I ett av de mål där Skatteverkets ansökan har bifallits delvis har förvaltningsrätten gjort en annan bedömning beträffande betalningsskyldigheten vad gällde överskjutande mervärdesskatt. Domstolen fann det inte visat att företrädaren själv upprättat deklarationen vilket enligt domstolen var en förutsättning för ansvar.¹⁹ Domen överklagades av Skatteverket i denna del och kammarrätten biföll överklagandet och ändrade förvaltningsrättens dom i enlighet med överklagandet. I det andra målet fastslogs att två av skatteskulderna förfallit efter konkursansökan.²⁰ Skatteverket medgav att betalningsskyldigheten skulle sänkas.

Inte i någon av de nu redovisade domarna berodde utgången på att Skatteverket och domstolen gjorde skilda bedömningar beträffande företrädarens uppsåt eller oaktsamhet.

¹⁹ Förvaltningsrättens i Stockholms dom i mål nr 600-19, Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr 6704-19.

²⁰ Förvaltningsrätten i Malmös dom i mål nr 4005-18.

I vilken utsträckning förvaltningsrätternas domar präglas av en nyanserad tillämpning

Som framhållits ovan har den manuella granskningen av domskälen fokuserat på om domskälen kan anses ge uttryck för en nyanserad tillämpning eller inte. Störst vikt har lagts vid bedömningen av de subjektiva rekvisen. Prövningen som görs i HFD 2018 ref. 4 är enligt utredningen ett exempel på en nyanserad bedömning. Ett avgörande kriterium för att kategoriseras som en nyanserad tillämpning har varit att domstolen inte nöjt sig med att konstatera att de aktuella skatteskulderna förfallit till betalning utan att verksamma avvecklingsåtgärder vidtagits, i vart fall inte om omständigheterna visat på mer komplexa förhållanden. Då krävs att domstolen tagit ställning till ytterligare omständigheter för att kunna kategoriseras som ett avgörande som grundas på en nyanserad bedömning.

Granskningen har resulterat i att 38 av domarna, jämnt fördelade mellan de två åren, bedömts sakna en sådan mer nyanserad tillämpning. I dessa domar har domstolen vanligtvis använt sig av någon form av standardformulering i skälen. En sådan standardformulering kan se ut enligt följande.

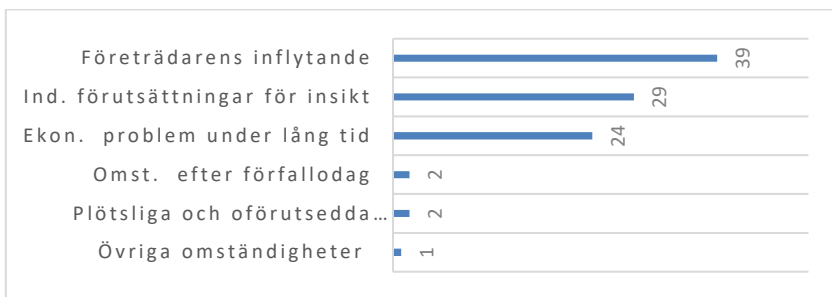
X var verkställande direktör och firmatecknare för bolaget under den period de aktuella skatterna och avgifterna förföll till betalning. I egenkap av företrädare för bolaget hade han därför en skyldighet att se till att bolagets skatter och avgifter blev betalda. Av utredningen i målet framgår att bolaget efter egen ansökan försattes i konkurs den 11 december 2015. Det har inte framkommit att X, innan skatterna eller avgifterna förföll till betalning, har vidtagit åtgärder för att få till en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen (jfr RÅ 2007 ref. 48). X underlåtenhet att betala de aktuella skatterna och avgifterna får mot denna bakgrund i vart fall anses ha skett av grov oaktsamhet. Skatteverket har därför haft skäl för sin ansökan. Det har inte framkommit några särskilda skäl för att helt eller delvis befria honom från betalningsansvar. Skatteverkets ansökan ska därmed bifallas.

I övriga 39 mål, har tillämpningen uppfattats som mer nyanserad än vad exemplet ovan visar. I dessa mål har domstolen, utöver att skulderna förfallit innan några avvecklingsåtgärder vidtagits, beaktat även andra omständigheter som framkommit i det enskilda målet av betydelse för bedömningen av om företrädaren ansetts ha varit grovt oaktsam. Av de domar som bedömts ha mer nyanserade tillämpningar har 24 avgjorts under 2018 och 15 under 2019.

Som redan nämnts ovan innebär uppdelningen i onyanserad respektive nyanserade tillämpning inte någon värdering av den utgång som den rättsliga bedömningen resulterat i. Av detta följer också att uppdelningen inte säger något om bedömningen är restriktiv eller inte. En annan sak är naturligtvis att en onyanserad bedömning vanligtvis uppfattas som restriktiv.

Omständigheter som särskilt beaktas av förvaltningsrätterna

Figur 7.2 Omständigheter som beaktats i domar kategoriserade som nyanserade



I de domar där tillämpningen kategoriserats som nyanserade märks att företrädarens inflytande och andra förutsättningar för insikt beaktats i stort sett i samtliga fall. Om den juridiska personen haft ekonomiska problem under lång tid eller om problemen varit plötsliga och oförutsedda är också omständigheter som domstolarna låtit påverka bedömningen av om underlåtelsen att betala skatt var en följd av grov oaktsamhet eller uppsåt hos företrädaren.

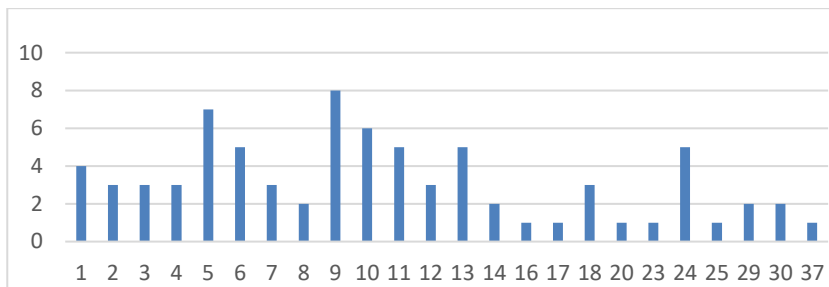
I 34 av domarna har en hänvisning gjorts till HFD 2018 ref. 4. Att en sådan hänvisning saknats har dock inte i sig inneburit att bedömningen karaktäriserats som onyanserad. En hänvisning till rättsfallet har således inte utgjort någon garanti för att tillämpningen i det enskilda avgörandet framstått som nyanserad.

Förvaltningsrätternas tillämpning av befrielsegrunderna

Beträffande befrielsegrunderna har genomgången av domarna visat att i 48 av målen innehåller skälen endast ett konstaterande att det i målet inte framkommit några särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar. I 29 av målen utvecklar domstolen sitt ställningstagande till varför domstolen bedömt att det saknas skäl för befrielse utifrån de enskilda omständigheter som åberopats av den enskilde eller på annat sätt framkommit i målet.

Övriga iakttagelser kopplade till skulden

Figur 7.3 Antal förfallodagar



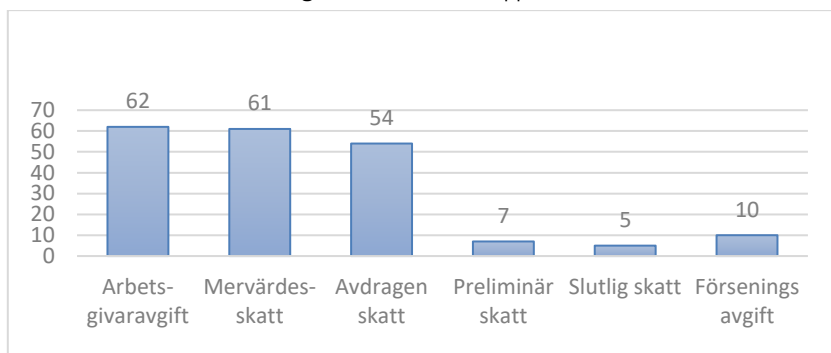
De granskade avgörandena avser skatteskulder som i genomsnitt avser 10 förfallodagar. För att ge en rättvisande bild bör dock anges att i de fyra mål där skatteskulden uppgetts avse endast en förfallodag utgör skulden i två fall slutlig skatt hänförlig till verksamhet bedriven i minst ett år och i de andra två fallen skatt som påförts i enlighet med ett omprövningsbeslut.

Genomgången av domarna visar att det *lägsta skattebeloppet* som förvaltningsrätten fastställt uppgår till 42 091 kronor. Det är dock det enda skattebeloppet som understiger 100 000 kronor. Det *högsta skuldbeloppet* överstiger 36 000 000 kronor men det sticker också ut som exceptionellt högt. Huvuddelen av skulderna i de 77 domarna ligger mellan 100 000 kronor och 1 000 000 kronor.

Undersökningen visar att i 50 av målen är skulden en följd av uppgifter som den juridiska personen själv har lämnat i inkomstdeklaration eller i skattedeklarationer. I 18 av målen har dock skatteskulden uppkommit efter att Skatteverket fattat ett omprövningsbeslut som lett till beskattning. I 8 av målen är skatten en följd av båda omständigheterna. Vilken typ av skatt som ansvarsbeloppet består av framgår av figur 7.4.

Figur 7.4 Skatteslag

Vilken skatt/avgift som ansvarsbeloppet består utav



Iakttagelser kopplade till förfarandet i förvaltningsrätten m.m.

Tabell 7.6 Förfarandet i förvaltningsrätterna

Ombudskap och muntlig förhandling m.m.

	Ja	Nej	Vet ej
Den enskilde företräddes av ombud	20	57	
Den enskilde yttrade sig i processen	40	37	
FR höll muntlig förhandling	15	57	5

I 40 av de granskade målen redogörs för att den enskilde yttrat sig under processen i domstol. I 15 av målen har förvaltningsrätten hållit muntlig förhandling på den enskildes begäran. Vid 10 av dessa förhandlingarna företräddes den enskilde av ombud. Granskningen visar också att den enskilde företräddes av ombud i 20 av de totalt 77 granskade domstolsprocesserna.

Överprövning av förvaltningsrättens avgöranden

Av de 77 granskade förvaltningsrättsdomarna har 23 domar överklagats till kammarrätt. Överklagandena har avslagits helt i 18 av dessa mål. I två mål har den enskildes överklagande bifallits delvis. I båda dessa mål har nedsättningen av betalningsskyldigheten berott på att Skatteverket justerat sitt yrkande med anledning av att den juridiska personens skuldbelopp minskat.²¹ I ett mål har Skatteverkets överklagande bifallits. I två av målen har företrädaren och Skatteverket under processen i kammarrätten träffat en utomprocessuell överenskommelse om betalningsskyldigheten. Detta har medfört att kammarrätten undanröjt förvaltningsrättens dom och avskrivit målet från vidare handläggning.

Tabell 7.7 Sammanställning av utgången i kammarrätten

Utgången i de förvaltningsrättsdomar som överklagats till kammarrätten

Utgång i KR	Antal
Helt avslag	18
Helt bifall	1
Delvis bifall	2
Avskrivet pga överenskommelse	2
Totalt överklagade domar	23

7.5.3 Analys

Till stöd för uppfattningen att domstolarnas rättstillämpning är alltför restriktiv har ofta åberopats det faktum att domstolarna i så hög utsträckning bifaller Skatteverkets ansökningar.²² Vidare har en fortsatt hög bifallsfrekvens efter HFD 2018 ref. 4 ansetts visa på att domstolarna inte beaktar vägledande praxis i tillräcklig utsträckning och att tillämpningen fortsatt är alltför sträng.²³

Resultaten, såväl från den övergripande sammanställningen av samtliga avgöranden 2017–2019 som från den manuella granskningen

²¹ Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål 2375-19 och Kammarrätten i Jönköpings dom i mål nr 2360-18.

²² Se Persson Österman & Svernlöv Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet? Rapport från Svenskt Näringsliv, oktober 2013 s. 74.

²³ Se Tillämpning av företrädaransvaret i underinstanser, Skeppsbron skatt, rapport 2019-02-15, s. 9, se också Abdali och Ondrasek Olofsson, Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna och reformbehov, SvSkT 2019 s. 311 ff.

av urvalet visar tydligt, i likhet med tidigare studier, att förvaltningsrättens prövning av Skatteverkets ansökan i nästan samtliga fall leder till att företrädaren påförs betalningsskyldighet.

Endast i ett fåtal fall avslås ansökan helt. Den manuella granskningen visar vidare att när en ansökan endast bifallits delvis är den mest sannolika orsaken en bedömning av objektiva omständigheter i målen, såsom t.ex. att skuldbeloppet för den juridiska personen satts ned.

Av avsnitt 6.5 och 7.4.2 samt tabell 7.1 framgår att en inte obetydlig del av de ärenden om företrädaransvar som Skatteverket påbörjar av olika skäl inte resulterar i en ansökning om företrädaransvar. Det talar för att ärendehanteringens innefattar att genom avskrivning undanta tveksamma fall innan det blir aktuellt att ansöka om företrädaransvar. Graden av bifall till Skatteverkets ansökningar kan därför inte ligga till grund för slutsatsen att förvaltningsrätternas tillämpning är alltför restriktiv. En bedömning av denna fråga fordrar en granskning av varje enskilt fall.

När det gäller frågan om förvaltningsrätternas prövningar är onyanserade visar den manuella granskningen av förvaltningsrättsdomarna att det i knappt hälften av målen fortfarande görs onyanserade bedömningar av de subjektiva rekvisiten. Utmärkande för en sådan är, som tidigare nämnts, att bedömningen av om företrädarens orsakat den underlåtna skattebetalningen uppsåtligt eller av grov oaktsamhet enbart beaktar den objektiva omständigheten att företrädaren inte vidtagit verksamma avvecklingsåtgärder i tid, trots att förhållandena ger anledning till att beakta mer omständigheter än så.

I detta sammanhang ska beaktas de effekter som nödvändigtvis måste följa av att företrädarna avstått från att yttra sig i hela 40 mål. I 20 av dessa mål sammanfaller det faktum att den enskilde avstått från att yttra sig med att domstolens avgörande betecknats som onyanserat och mer mallartat. Domstolens underlag för bedömningen av företrädarens oaktsamhet påverkas naturligtvis av om företrädaren väljer att inte lyfta fram omständigheter som i det enskilda fallet talar för att denne gjort vad som utifrån omständigheterna rimligen har kunnat begäras av honom eller henne. Undersökningen visar samtidigt att den omständigheten att företrädaren inte yttrat sig inte i sig har uteslutit en nyanserad bedömning men heller inte garanterat en sådan.

Urvalet av domar har inte gett underlag för att bedöma vilka förutsättningar som leder fram till att särskilda skäl för befrielse anses föreligga.

7.6 Rättstillämpningen i kammarrätterna

7.6.1 Undersökningen och dess genomförande

Från Domstolsverket har erhållits information om samtliga avgöranden avseende företrädaransvar som beslutats i kammarrätterna under åren 2017–2019, totalt 464 avgöranden. Dessa har sammanställts och studerats utifrån avgörandetyp och utgång.

Av de totalt 253 domar som meddelades under åren 2018 och 2019, sorterade på avgörandedatum, har var tionde dom tagits ut för en mer ingående undersökning. Med anledning av att mållistan i efterhand visade sig innehålla ett antal dubletter kom det slumpmässiga urvalet att bestå av 27 domar. Av dessa avsåg två mål betalningsansvar för den som betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag enligt 59 kap. 2 § SFL. Dessa har därför inte tagits med i undersökningen. Därmed ingår 25 slumpvis utvalda domar från kammarrätterna i undersökningen. Dessa domar har därefter studerats enligt samma modell som beskrivits ovan gällande granskningen av domarna från förvaltningsrätterna.

Som framgått innefattar vår undersökning även de kammarrättsavgöranden, totalt 23 avgöranden, som beslutats med anledning av att granskade förvaltningsrättsdomar har överklagats. I detta avsnitt studerar vi dock enbart de kammarrättsdomar som blivit slumpvis utvalda till undersökningen.

7.6.2 Resultat

Övergripande målstatistik

Tabell 7.8 Samtliga avgöranden i kammarrätterna under 2017–2019

Antal, utgång och avgörandetyp

Utgång	2017	2018	2019
Ej ändrad	126	99	107
Ändrad eller delvis ändrad	45	21	26
Beslut, ej sakprövad	21	7	8
Totalt antal avgöranden	192	127	141

Ett överklagande av en förvaltningsrättsdom resulterar i en dom som i normalfallet registreras antingen som ”ej ändrad” eller som ”ändrad eller delvis ändrad”. Det innebär att statistiken inte utan närmare granskning av enskilda domar ger besked om i vilken utsträckning som ett överklagande resulterat i helt respektive delvis bifall. Det ger heller inte besked om vem som är klaganden, dvs. den enskilde eller Skatteverket. Den enskilde är vanligtvis klagande i kammarrätten, men inte alltid.

I de fall domstolen fattat ett beslut i stället för en dom har Skatteverkets ansökan inte prövats av domstolen. Detta beror vanligtvis på att den enskilde utnyttjat den möjlighet som finns även efter ett överklagande till kammarrätten att träffa en utomprocessuell överenskommelse med Skatteverket om betalningsskyldigheten. När så sker återkallar Skatteverket sin talan i målet och kammarrätten beslutar att undanröja förvaltningsrättens dom och avskriver målet i kammarrätten från fortsatt handläggning, se mer i kapitel 11.

Av tabell 7.8 framgår att det under 2018 och 2019 skett en minskning av antalet avgöranden. Vidare framgår att antalet beslut där ansökan inte prövats i sak, var mer än dubbelt så många under 2017 än under 2018 och 2019.

Det slumpmässiga urvalet av domar

Tabell 7.9 Urvalet av domar 2018–2019

Fördelningen mellan kammarrätterna

	2018	2019	Totalt
KR i Göteborg	5	8	13
KR i Jönköping		1	1
KR i Stockholm	6	3	9
KR i Sundsvall	1	1	2
	12	13	25

Samtliga fyra kammarrätter är representerade i det slumpmässiga urvalet av domar som ligger till grund för undersökningen. Hur de fördelar sig mellan de olika kammarrätterna framgår av tabell 7.9. Det är en klar övervikt för domar från de två stora kammarrätterna i Stockholm och Göteborg.

Tabell 7.10 Utgång i urvalsdomarna

Antal och utgång

Utgång	2018	2019	Totalt
Ej ändrade			23
Helt eller delvis ändrade			2
Totalt antal domar	12	13	25

Utgången i kammarrätten

Av de 25 domarna i urvalet har 12 domar meddelats under 2018 och 13 under 2019. I 23 av målen har överklagandet inte lett till att kammarrätten ändrat förvaltningsrättens dom. Endast i två fall har domstolen funnit skäl att avvika från förvaltningsrättens bedömning och delvis ändrat utgången. Inte i något fall har kammarrätten bifallit överklagandet helt. Den enskilde har varit klagande i samtliga mål. I ett av målen har både den enskilde och Skatteverket överklagat förvaltningsrättens dom.

I det ena av målen som resulterat i delvis ändring är det Skatteverkets överklagande som bifallits. Kammarrätten har inte delat förvaltningsrättens beräkning av ansvarsbeloppet och beloppet har höjts till vad det ursprungligen angetts till i Skatteverkets ansökan. I det andra målet har Skatteverket i kammarrätten ändrat sin talan och satt ned ansvarsbeloppet med anledning av att den juridiska personens skuld minskat. Inte något av dessa bifall grundar sig således på att kammarrätten i sin prövning hörsammat företrädarens argument mot att påföras betalningsskyldighet.

I vilken utsträckning kammarrätternas domar präglas av en nyanserad tillämpning

Granskningen av kammarrättsdomarna har visat att endast en av domarna innehåller en standardiserad bedömning av det slag som redovisats i ett exempel i avsnitt 7.5.2. I det aktuella målet tillåts det förhållandet att skatterna inte betalats innan avvecklingsåtgärder vidtagits i stort sett ensamt leda till att företrädaren ansetts ha handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt.²⁴ I 12 av målen har någon sådan stan-

²⁴ Se Kammarrätten i Sundsvalls dom i mål nr 2201-16.

andardiserad mall inte använts. Tillämpningen har varit nyanserad på så sätt att fler omständigheter hänförliga till det enskilda målet beaktats och uttryckligen ingått i bedömningen. I övriga 12 mål har kammarrätten endast angett att den gör samma bedömning som förvaltningsrätten.

Liksom i förvaltningsrättens bedömningar är det företrädarens inflytande och andra förutsättningar för insikt som domstolen lägger särskild vikt vid i sina motiveringar. Om den juridiska personen haft ekonomiska problem under lång tid eller om problemen varit plötsliga och oförutsedda är också omständigheter som domstolarna låtit påverka bedömningen av om underlåtelser att betala skatt är en följd av grov oaktsamhet eller uppsåt hos företrädaren.

Endast i tre av domarna har kammarrätten gjort en uttrycklig hänvisning till HFD 2018 ref. 4.

Beträffande befrielsegrunderna har genomgången av domarna visat att 11 av målen endast innehåller ett konstaterande att det i målet inte framkommit några särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar. I 4 av målen utvecklar domstolen sitt ställningstagande till att det saknats skäl för befrielse utifrån de enskilda omständigheter som åberopats av den enskilde eller på annat sätt framkommit i det aktuella målet.

Övriga iakttagelser kopplade till skulden

I 9 av de granskade domarna framgår att skatteskulden uppkommit som en följd av uppgifter som den juridiska personen själv lämnat i inkomstdeklaration eller i skattedeklaration. Att skatteskulden uppkommit som en följd av Skatteverkets omprövningsbeslut framgår i 13 av domarna. I 3 mål är skuldens uppkomst oklar.

Förfarandet i kammarrätten m.m.

Eftersom samtliga mål överklagats av den enskilde företrädaren (även i det målet där Skatteverket också var klagande) är det givet att denne också yttrat sig. I 14 av målen har så skett genom bl.a. ett ombud. Kammarrätten har hållit muntlig förhandling på den enskildes begäran i 6 av målen.

7.6.3 Analys

Även resultaten från granskningen av urvalet av kammarrättsdomarna visar tydligt, i likhet med tidigare studier, att kammarrättens prövning endast i ett fåtal fall leder till att ett påfört företrädaransvar undanröjs.

Visserligen kan statistiken över ändringsfrekvensen anses tala för att kammarrätten skulle vara mer benägen att frånga Skatteverkets bedömning i ansökan än förvaltningsrätten. Frågan är dock om inte dessa ändringar, såsom den manuella granskningen också visar, oftast är kopplade till ändrade bedömningar av objektiva omständigheter, t.ex. att skuldbeloppet för den juridiska personen satts ned. Vid tidpunkten för kammarrättsprocessen har längre tid förflutit och inte sällan har skuldbeloppet hunnit förändrats under tiden. Såsom den manuella granskningen visar ska inte heller den slutsatsen dras att kammarrättens ändrade bedömningar leder till en utgång som är till fördel för den enskilde. För att kunna dra en sådan slutsats måste undersökas vem som överklagat, dvs. den enskilde eller Skatteverket.

Även här gäller dock att omfattningen av ändrade utfall inte i egentlig mening säger något om tillämpningen är nyanserad eller inte respektive om bedömningen är restriktiv.

Den manuella granskningen visar att i de fall kammarrätten skrivit egna domskäl har utredningen, i samtliga fall utom i ett, ansett tillämpningen nyanserad. Domstolen har i de enskilda fallen beaktat ett flertal omständigheter, utöver det att skulderna förfallit till betalning i tiden före att verksamma avvecklingsåtgärder vidtagits.

Mot bakgrund av att ett överklagande från den enskilde i stort sett alltid får anses ge underlag för en bedömning som går utöver de objektiva, lätt påvisbara omständigheterna, bör förutsättningarna för att göra en nyanserad tillämpning med beaktande av flera omständigheter vara betydligt bättre i kammarrätten än i förvaltningsrätten. Den manuella granskningen visar vidare att 50 procent av målen, en större andel av målen jämfört med i förvaltningsrätterna, avser betalningsskyldighet för skatt som beslutats av Skatteverket efter omprövning av den juridiska personens inkomst- och skattedeklarationer. Även detta leder till att kammarrätten kan förmodas ha haft ett bättre underlag för sin bedömning av företrädarens handlande och insikter än förvaltningsrätten hade vid sin bedömning.

Mot samma bakgrund kan det framstå som något förvånande att kammarrätten i hela 12 av målen valde att dela förvaltningsrättens

bedömning. Med hänsyn till att frågan om företrädaransvar avser betalningsskyldighet för annan persons skatt, inte sällan uppgår till höga belopp och ofta aktualiseras i ett ekonomiskt trängt läge för den enskilde företrädaren finns goda skäl för att lämna mer utförliga motiveringar. Detta gäller inte minst i ljuset av den kritik som riktats mot tillämpningen. En sådan ordning skulle kunna antas öka förtroendet för domstolarnas tillämpning.

7.7 Jämförande analys

7.7.1 Inledning

Nedan studeras de uppgifter som framkommit i utredningens undersökningar i ljuset av tidigare företagna studier av rättstillämpningen.

I de fall resultaten redovisas i tabeller har utredningens sammanställningar lagts till tidigare framtagen statistik och tabeller. För att öka jämförelsen mellan åren redovisas då resultaten på det sätt som de redovisats i tidigare rapporter.

7.7.2 Skatteverkets ärendehantering och rättstillämpning

I Statskontorets rapport Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret redogörs för en stickprovsundersökning framtagen av Skatteverket 2014.²⁵ I den hade Skatteverket undersökt ärenden från 2011 som inte hade resulterat i någon ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten. Totalt omfattade den stickprovsundersökningen 223 ärenden.

Av dessa ärenden hade skulden reglerats i 68 ärenden (30 %) och en överenskommelse träffats i 49 ärenden (22 %). Processekonomiska skäl anfördes som grund för avskrivning i 20 av ärendena (9 %) och särskilda skäl anfördes som orsak i 86 av ärendena (39 %).

Särskilda skäl definieras i den undersökningen som grundade i företrädarens personliga förhållanden men någon mer ingående redovisning av orsakerna framgick inte. Det går inte att utesluta att de 86 ärendena som skrivits av på grund av särskilda skäl innehåller en bedömning om att den enskildes betalningsförmåga är för låg, dvs.

²⁵ Se Statskontorets rapport 2018:14 "Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd." s. 37.

vad som i denna utrednings undersökning ansett höra till kategorin processekonomiska skäl. I vilken utsträckning de faktiskt innehåller avskrivningar på grund av bristande subjektiva förutsättningar framgår inte.

I samma rapport redogör Statskontoret för ytterligare en stickprovsundersökning.²⁶ Den undersökningen är från 2018 och gjord av Skatteverket på uppdrag av Statskontoret. I den granskade Skatteverket de 23 ärenden som av 60 slumpvis utvalda ärenden hade avskrivits under åren 2011–2016. Av dessa hade 8 avskrivits av processekonomiska skäl vilket innefattade både att skulden var för låg och att företrädaren saknade betalningsförmåga. För övriga ärenden har orsaken till avskrivningen angetts vara ”en samlad bedömning” i 4 ärenden, att objektiva rekvisit inte kunde visas i 5 ärenden och förekomsten av befrielsegrunder i 3 av ärendena. Befrielsegrunderna har angetts bestå av sjukdom i kombination med begränsat inflytande.

Det går inte att göra några jämförande analyser mellan dessa två stickprovsundersökningar och den undersökning som utredningen låtit genomföra och sammanställt. Underlaget i den tidigare undersökningen är alldeles för ospecifikt och vad gäller den senare stickprovsundersökningen är underlaget alldeles för litet.

Den enda slutsatsen som möjligen låter sig göras är att en övervägande del av avskrivningarna fortsatt grundar sig på processekonomiska skäl.

7.7.3 Förvaltningsrätternas rättstillämpning

Tabell 7.11 Antal ansökningar i förvaltningsrätterna och utfall 2010–2019

2010–2016 hämtat ur Statskontorets rapport 2018
2017–2019 ny statistik

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Antal mål	568	741	527	532	516	505	505	469	459	351
Helt el. delvis bifall %	97	95	95	97	95	95	97	90	92	88
Ej bifall %	1	1	1	1	3	2	1	0,6	1,3	0,6
Övriga utfall %	2	4	4	2	2	3	2	9,6	7	11,1

²⁶ Se Statskontorets rapport s. 37 f.

Som redan redogjorts för tidigare i denna undersökning, liksom också i andra studier, går det inte att se några påtagliga förändringar när det gäller utgången av förvaltningsrätternas prövning i sak av Skatteverkets ansökningar. Bifallsfrekvensen är i huvudsak densamma alltsedan 2010.

Däremot visar statistiken avseende *övriga utfall* att viljan hos parterna att ingå överenskommelser under processen i förvaltningsrätten tycks ha ökat väsentligt under de tre senaste åren. Någon säker förklaring till det saknas.

Vid studier av domstolarnas rättstillämpning tas vanligtvis de ej sakprövade målen bort från granskningen. När det gäller mål om företrädaransvar anser utredningen att det inte kan bortses från parternas möjlighet att såväl under handläggningen i Skatteverket som i domstol träffa överenskommelser om betalningsskyldigheten. Parterna har rätt att träffa överenskommelser i ärenden och mål där det visserligen anses föreligga grund för ansvar, men där det framstår som skäligt att ingå överenskommelse om ett lägre belopp. Detta får i vart fall anses förstärka uppfattningen att en granskning av enbart utfallet av meddelade domar inte utgör något säkert stöd för att det är brister i domstolarnas rättstillämpning som lett fram till att Skatteverkets ansökningar bifallits i uppmätt utsträckning. Kritiken av domstolarnas prövning måste i stället utgå från en granskning av enskilda fall.²⁷

Det har skett en tydlig minskning av antalet avgjorda mål om företrädaransvar i förvaltningsrätterna under 2019. Det är möjligt att HFD 2018 ref. 4 bidragit till den nedgången. Kanske har rättsfallet medfört att Skatteverket finner skäl att ansöka om företrädaransvar i färre ärenden i dag än vad som var fallet innan rättsfallet. En annan förklaring till nedgången kan också vara resursbrist. Försiktighet vid tolkningen av statistiken måste iakttas.

²⁷ Jämför vad som anförs under 7.5.3 beträffande företrädaransvarsärenden som undantas redan under Skatteverkets handläggning. Se också den redogörelse för antalet överenskommelser som Skatteverket ingått per år under 2017–2019 och för de belopp som överenskommelserna omfattat som finns i avsnitt 6.5 och 10.6.4.

7.7.4 Kammarrätternas rättstillämpning

Tabell 7.12 Sakprövade mål i kammarrätterna 2010–2019

2010–2016 hämtat ur Statskontorets rapport 2018
2017–2019 ny statistik

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Domar	177	159	163	147	142	138	131	171	120	133
Helt/delvis ändrat %	27	28	25	19	21	23	18	26	17	19
Ej ändrat %	73	72	74	79	77	82	74	74	83	81

Liksom statistiken över utgången i förvaltningsrätternas mål om företrädaransvar visar inte heller statistiken över utgången i kammarrätterna på några anmärkningsvärda förändringar vad gäller utgången i de mål som prövas. Ändringsfrekvensen är i stort densamma alltsedan tio år tillbaka.

Tabell 7.13 Ej sakprövade mål i kammarrätterna 2010–2019

Antal avskrivningsbeslut

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Beslut	26	40	31	34	29	31	21	21	7	8
Varav avskrivningar	14	23	18	15	18	18	14	18	6	8

Inte i någon av tidigare sammanställningar går det att finna tillförlitliga uppgifter om de mål som avgjorts genom ett beslut i stället för genom en dom. Sådan statistik kan visa på utvecklingen vad gäller ingåendet av överenskommelser.

Ovanstående uppgifter har hämtats från Domstolsverket. Beträffande 2010–2016 har de enskilda besluten inte granskats. Statistiken visar den registrering som gjorts i samband med att målet avslutats och beslutet registreras. Beträffande 2017–2019 har varje enskilt slutligt beslut granskats för att säkerställa antalet avskrivningsbeslut med anledning av att en överenskommelse träffats. Vid granskningen noterades att det inte sällan är så att beslut som rätteligen avser avskrivning felaktigt registreras som avvisningsbeslut eller som annat slutligt beslut.

Det får i vart fall anses statistiskt säkerställt att antalet överenskommelser i kammarrätten minskat från och med 2018. Till viss del kan det förklaras med att antalet mål som drivits i domstol varit lägre under dessa år, men det är troligtvis inte hela förklaringen. Möjligtvis ligger en del av förklaringen i det ökade antal överenskommelser på förvaltningsrättsnivå som tidigare redovisad statistik visar på, se tabell 7.11.²⁸

²⁸ En redogörelse för det antal överenskommelser som Skatteverket ingått per år under 2017–2019 och för de belopp som överenskommelserna omfattat finns i avsnitt 6.5 och 10.6.4.

8 Företrädaransvaret och europarätten

8.1 Inledning

I detta kapitel behandlas frågan om hur det skatterättsliga företrädaransvaret förhåller sig till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Europakonventionen gäller som lag i Sverige.¹ EU har också antagit en rättighetsstadga med delvis samma innehåll som Europakonventionen.²

8.2 Dubbelprövningsförbudet

Genom artikel 6.1 i Europakonventionen garanteras enskilda rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Artikeln är tillämplig vid tvister om civila rättigheter och skyldigheter och vid anklagelse för brott. När någon står anklagad för ett brott gäller enligt artiklarna 6.2 och 6.3 ett antal ytterligare rättssäkerhetsgarantier till skydd för den misstänkte eller tilltalade. Där garanteras bl.a. rätten att betraktas som oskyldig fram till dess skulden fastställts (oskuldspresumtionen).

Till skydd för rättssäkerheten finns också ett dubbelprövningsförbud i artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen (tilläggsprotokollet). Det innebär att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

¹ Lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

² Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

Ett motsvarande dubbelprövningsförbud finns i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna (rättighetsstadgan). Enligt artikel 50 får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagkraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen.

Den rena skatteprocessen faller utanför tillämpningsområdet för artikel 6.1. Det framgår bl.a. av Europadomstolen dom i målet Ferrazzini mot Italien där domstolen uttalade att skattefrågor, trots att de gäller ekonomiska förpliktelser, hör till det centrala offentlig-rättsliga området och att relationen mellan den skattskyldige och skattemyndigheten därför inte gäller civila rättigheter och skyldigheter.³

Om det i samband med beskattningen också uppkommer frågor om sanktioner mot den skattskyldige i form av skattetillägg e.d., blir dock artikel 6.1 tillämplig i denna del.⁴ Sedan flera år tillbaka är det nämligen klarlagt att påförande av skattetillägg är att jämställa med ett straff i Europakonventionens mening.⁵ Det svenska systemet med ett administrativt förfarande som innehåller en sanktion i form av skattetillägg och ett straffrättsligt förfarande där straff påförs för skattebrott har dessutom ansetts strida mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4.1 i tilläggsprotokollet.⁶

Dubbelprövningsförbudet avser att förhindra att samma person prövas för samma brott (gärning) två gånger. Det förbjuder inte att flera straff döms ut för samma gärning, utan att samma gärning prövas på nytt, dvs. vid två olika tillfällen i två olika straffrättsliga förfaranden.⁷

Dubbelprövningsförbudet är alltså begränsat till att gälla samma rättssubjekt. Om företrädaren för ett aktiebolag har lämnat en oriktig uppgift i bolagets inkomstdeklaration och därför åtalas samtidigt som bolaget påförs skattetillägg, är det visserligen fråga om samma felaktighet eller passivitet som ligger till grund för sanktionerna, men de träffar olika rättssubjekt.

³ Se Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, femte uppl. 2015 s. 171 och Europadomstolens dom den 12 juli 2001 i målet Ferrazzini mot Italien, p. 29. Avgörandet har bekräftats i Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige, p. 64 respektive p. 75.

⁴ Danelius, a.a. s. 171.

⁵ Se Europadomstolens domar Janosevic samt Västberga Taxi och Vulic mot Sverige samt NJA 2000 s. 622 och RÅ 2000 ref. 66.

⁶ Se EU-domstolens dom 26 februari 2013 i målet C-617/10, Åklagaren mot Åkerberg Fransson samt pleniavgörandena i Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen, NJA 2013 s. 502 respektive HFD 2013 ref. 71.

⁷ Se Europadomstolens avgörande den 15 november 2016 i målet A och B mot Norge (pp. 117–134).

Om företrädaren blir krävd på betalning av skattetillägget enligt reglerna i 59 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, kan däremot dubbelprövningsförbudet hindra ett åtal mot företrädaren enligt skattebrottslagen (1971:69), förkortad SkBrL, för samma oriktiga uppgift, även om den juridiska personen är primärt ansvarig. År 2015 infördes därför ett uttryckligt förbud mot dubbelprövning av sådan gärning som kan leda till såväl skattetillägg som straffansvar inom ramen för två skilda förfaranden, se 59 kap. 17 § SFL och 13 b § SkBrL. I 59 kap. 19 § SFL infördes samtidigt ett förbud för Skatteverket att träffa en överenskommelse med en företrädare ifråga om ett skattetillägg om en åklagare inlett ett straffrättsligt förfarande mot företrädaren avseende samma gärning. När det gäller skattetillägg som övervältras på företrädaren finns alltså spärrar mot dubbla förfaranden i lagstiftningen.

I doktrinen har ifrågasatts om inte utkrävandet av personligt betalningsansvar för företrädare för juridiska personer, precis som utkrävandet av skattetillägg, i sig utgör en anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Bestämmelsernas straffrättsliga bakgrund och deras konstruktion med subjektiva rekvisit, de mycket höga belopp som kan bli följden vid påfört företrädaransvar samt bestämmelsernas avskräckande effekt har tillsammans anförts kunna tala för att så skulle vara fallet.⁸

Ett fall då dubbelprövningsförbudet i så fall skulle kunna aktualiseras är när en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp. Företrädaren kan då enligt 59 kap. 12 § SFL bli skyldig att tillsammans med den juridiska personen betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för. Samma gärning, dvs. att uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåta att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i SFL, kan också leda till att företrädaren döms för skatteavdragsbrott enligt 6 § SkBrL till böter eller fängelse i högst ett år.

Det förhållandet att de båda bestämmelserna i detta fall föreskriver rättsföljder vilka kan utkrävas inom ramen för två skilda förfaranden ger anledning att undersöka företrädaransvarets förhållande till tilläggsprotokollets dubbelprövningsförbud.

Den grundläggande förutsättningen för att detta förbud ska vara tillämpligt är att det betalningsansvar som riktas mot företrädaren

⁸ Se Simon-Almendal, Företrädaransvar, 2015 s. 145 ff. och 168.

för en juridisk person kan anses utgöra en brottspåföljd som påförs genom ett straffrättsligt förfarande i Europakonventionens mening.

8.3 Ett straffrättsligt förfarande

Med ett straffrättsligt förfarande avses lagföring i brottmål som leder både till ett avgörande om en person är skyldig till brott och till att en påföljd fastställs för brottet.

Europadomstolen har i sin praxis återkommande framhållit att hur ett förfarande klassificeras i nationell rätt inte ensamt avgör om det är straffrättsligt och om därför artikel 4.1 i tilläggsprotokollet är tillämplig.⁹ Begreppen ”lagföring” och ”straff” i denna artikel ska i stället tolkas i ljuset av allmänna principer avseende de motsvarande begreppen ”anklagelse för brott” och ”straff” i artiklarna 6 och 7 i Europakonventionen. Detta medför att under begreppet anklagelse för brott faller därför inte enbart vad som enligt den nationella rätten klassificerats som straffrättsliga förfaranden utan också vad som i den nationella rätten betraktas som administrativa eller disciplinära förfaranden, där överträdelsen inte karaktäriserats som ett brott och där sanktionen inte definierats som straff utan kanske som en administrativ sanktion. Som redan nämnts är utkrävandet av skattetillägg ett exempel på ett sådant administrativt förfarande i svensk nationell rätt som vid tillämpningen av Europakonventionen och rättighetsstadgan ansetts vara ett straffrättsligt förfarande och där skattetillägget ansetts vara ett straff för brottet att lämna oriktig uppgift om inkomst och inte enbart en administrativ sanktion.¹⁰

Med utgångspunkt i Europadomstolens avgörande den 8 juni 1976 i målet *Engel m.fl. mot Nederländerna*, vilket bl.a. gällde tillämpningen av artikel 6 i Europakonventionen, har tre kriterier utbildats som vägledning för bedömningen av vad som kan anses utgöra ett straffrättsligt förfarande till skillnad från förfaranden avseende rena administrativa eller disciplinära sanktioner. Domstolen har numera också tydliggjort att bedömningen av vad som är brott är densamma

⁹ Se bl.a. Europadomstolens avgörande den 10 februari 2009 i målet *Zolotukhin mot Ryssland*, stor kammare, p. 52 och den 20 maj 2014 i målet *Nykänen mot Finland* p. 38.

¹⁰ Se EU-domstolens dom C-617/10, *Åklagaren mot Åkerberg Fransson* samt pleniavgörandena i Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen, NJA 2013 s. 502 respektive HFD 2013 ref. 71.

för artikel 6 och artikel 4.1 i tilläggsprotokollet.¹¹ De s.k. Engelkriterierna avser

1. den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt,
2. överträdelsens natur, och
3. sanktionens stränghet.

Kriterierna har tillämpats av såväl Europadomstolen som EU-domstolen vid tolkningen av förbudet mot dubbel lagföring och dubbla straff i artikel 4.1 i tilläggsprotokollet respektive artikel 50 i rättighetsstadgan.¹² De är vägledande för bedömningen.

Som redan framgått är en prövning mot det första kriteriet, *den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt*, av mer relativ betydelse. Det saknar avgörande betydelse för bedömningen att den nationella rätten inte ser ett förfarande som straffrättsligt till sin natur. Däremot gäller att i det fall den nationella rätten betraktar ett förfarande som straffrättsligt så ifrågasätts inte den bedömningen av domstolen.

Vid prövningen mot det andra kriteriet, *överträdelsens natur*, kan ett antal faktorer bli aktuella att väga in i bedömningen. I Europadomstolens guide för tillämpningen av artikel 6 i straffrättsliga förfaranden anges att följande faktorer bör beaktas.

- Om den aktuella bestämmelsen riktar sig till en specifik grupp eller är generellt tillämpbar,¹³
- om ansvaret utkrävs av en offentlig myndighet,¹⁴
- om bestämmelsen har ett bestraffande eller avskräckande syfte,¹⁵
- om bestämmelsen är avsedd att skydda sådana samhällsintressen som vanligtvis skyddas med straffrättslig lagstiftning,¹⁶

¹¹ Se A och B mot Norge, p. 105–107.

¹² Se t.ex. A och B mot Norge, p. 105–107, Zolotukhin mot Ryssland, p. 53 och mål C-617/10 Åklagaren mot Åkerberg Fransson, p. 35.

¹³ Se Europadomstolens avgörande den 24 februari 1994 i målet Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

¹⁴ Se Europadomstolens avgörande den 10 juni 1996 i målet Benham mot Förenade kungariket, p. 56.

¹⁵ Se Europadomstolens avgörande den 21 februari 1984 i målet Öztürk mot Tyskland, p. 53 och Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

¹⁶ Se Europadomstolens avgörande den 23 oktober 2019 i målet Produkcija Plus Storitveno podjetje d.o.o. mot Slovenien, p. 42.

- om sanktionen är beroende av att utröna skuld,¹⁷ och
- hur liknande förfaranden har klassificerats i andra medlemsstater.¹⁸

Vid den slutliga prövningen mot det tredje kriteriet, *sanktionens stränghet*, avser bedömningen hur sträng sanktionen är som den enskilde påförs enligt bestämmelsen. Som ovan nämnts talar en frihetsberövande sanktion för att det är fråga om ett straffrättsligt förfarande. En jämförelse ska göras med liknande sanktioner enligt andra relevanta lagar.¹⁹

Andra och tredje kriterierna är alternativa men kan även tillämpas kumulativt. En sanktion behöver således inte vara särskilt sträng för att förfarandet ska anses som straffrättsligt om överträdelsens karaktär är av straffrättslig art. Om sanktionen däremot utgörs av ett frihetsberövande straff får det antas att det saknar betydelse att överträdelsen i övrigt inte anses vara av normal straffrättslig karaktär. Om bedömningen enligt vart och ett av kriterierna inte leder till något entydigt svar på frågan om förfarandet är att bedöma som straffrättsligt förespråkar domstolen i stället en kumulativ och samlad bedömning av omständigheterna.²⁰

Tillämpningen av de tre kriterierna är som nämnt tänkta att vägleda vid bedömningen av det prövade lagrummets funktion. Den slutsatsen bör kunna dras att det i varje enskilt fall ska göras en samlad bedömning i syfte att avgöra om det nationella rättssystem som regeln verkar i tillgodoser de rättssäkerhetsgarantier som Europakonventionen ger den som är anklagad för brott.²¹

8.4 Är utkrävandet av företrädaransvar enligt svensk rätt ett straffrättsligt förfarande enligt europarätten?

8.4.1 Den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen i nationell rätt

Företrädaransvaret benämns i svensk rätt som ett solidariskt betalningsansvar. Det är inte inordnat bland de straffrättsliga reglerna och har inte heller betraktats som ett straff som utdöms för att det be-

¹⁷ Se Benham mot Förenade kungariket, p. 56.

¹⁸ Se Öztürk mot Tyskland, p. 53.

¹⁹ Se Europadomstolens avgörande den 28 juni 1984 i målet Campbell and Fell mot Förenade kungariket, p. 72 och domstolens avgörande den 27 augusti 1991 i målet Demicoli mot Malta, p. 34.

²⁰ Se Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

²¹ Jfr Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

gått en brottslig gärning. Alltsedan ansvaret infördes har det i stället haft sin plats i uppbörds- och skattelagstiftningen.

Företrädaransvaret och dess solidariska betalningsansvar utformades utifrån önskemålet att kompensera för den ekonomiska skada som uppstod för det allmänna när en arbetsgivare underlät att betala in skatt som dragits av från arbetstagarnas löner.²² Det hade nämligen visat sig att ett bolags ställföreträdare kunde dömas till straffansvar för att bolaget inte hade betalat in arbetstagares avdragna skatt men att det ansågs, bl.a. på grund av Högsta domstolens avgöranden från den tiden, näst intill omöjligt att kräva företrädaren på någon ekonomisk kompensation till det allmänna på grund av samma underlåtenhet.²³

I Uppbördsutredningens betänkande, som låg till grund för införandet av bestämmelserna om företrädaransvar, diskuterade utredningen inledningsvis frågan om skadan för det allmänna skulle kunna täckas genom att göra ställföreträdaren skadeståndsskyldig. Utredningen förkastade dock det alternativet av både principiella och praktiska skäl och föreslog i stället det solidariska betalningsansvaret.²⁴

I utredningsbetänkandet framhölls bl.a. följande.²⁵

Utformas reglerna angående ställföreträdares ansvarighet i enlighet med vad ovan sagts torde den solidariska betalningsskyldigheten få ses som en påföljd för brott mot UF.²⁶ Ställföreträdare, som tvingas utge innehåll skattebelopp, skall dock självfallet äga regressrätt mot bolaget eller annan juridisk person, varom det i det särskilda fallet kan vara fråga. I likhet med vad som gäller beträffande arbetsgivare, som enligt UF förpliktats betala icke innehållen skatt för arbetstagare, bör ställföreträdaren vidare kunna erhålla utmätningsmans biträde för beloppets uttagande hos bolaget när han med indrivningskvitto eller på annat sätt styrker att han erlagt detta.

Vid remissbehandlingen av utredningens förslag uttryckte flera instanser tveksamhet beträffande den föreslagna bestämmelsens rättsliga karaktär. Det påpekades att det nya ersättningsansvaret kunde jämföras med en straffrättslig reaktion/påföljd. Några remissinstanser framhöll å andra sidan att ansvaret knappast kunde godtas som en brottsstraffning eftersom det till sin konstruktion var direkt avhängigt av om tredje man – den juridiska personen – efter brottets fullbordning

²² Se SOU 1965:23 s. 180 ff. och prop. 1967:130 s. 130 ff.

²³ Se SOU 1965:23 s. 187.

²⁴ Se SOU 1965:23 s. 185 ff.

²⁵ Se SOU 1965:23 s. 187.

²⁶ Uppbördsförordningen (1953:272).

fullgjort en prestation och där den dömde efter utgivande av vad han blivit ålagd att betala ägde att med utmätningmannens hjälp hos tredje man få tillbaka vad han betalat. Det ifrågasattes vidare om det kanske kunde ses som ett helt nytt rättsinstitut, varken hemma-hörande i straffrätten eller i civilrätten.²⁷

I propositionen anfördes att kritiken mot förslaget var missriktad eftersom avsikten inte torde ha varit att införa en ny strafform utan endast att skapa möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en försumlig ställföreträdare och den arbetsgivare, tillika juridisk person, som han företrädde. De föreslagna reglerna om solidarisk betalningsskyldighet ansågs därför inte kunna jämföras med brottsbalkens sanktionssystem.²⁸

Företrädaransvaret infördes därefter som ett solidariskt betalningsansvar vid sidan av de straffrättsliga bestämmelser i uppbördsförordningen som reglerade arbetsgivares avdrags- och inbetalningsskyldighet som uppbördsbrott.

Mål om företrädaransvar prövades fram till och med 2003 i allmän domstol. Målen handlades då som dispositiva tvistemål, dvs. mål där parterna kan förlikas, se avsnitt 4.7.1. När målen överflyttades till allmän förvaltningsdomstol blev förfarandet för förvaltningsprocessen i stället tillämpligt. Det innebar att möjligheterna till förlikning, att ansöka om betalningsföreläggande och att meddela tredskodom inte längre fanns kvar som en naturlig del av handläggningen.

För att parterna, dvs. företrädaren och Skatteverket, även efter överflyttningen skulle kunna ingå en förlikning gavs det allmänna, dvs. Skatteverket, förutsättningar att träffa utomprocessuella överenskommelser om betalningsskyldigheten (59 kap. 19 och 20 §§ SFL). Den omständigheten att möjligheten till tredskodom eller ansökan om betalningsföreläggande försvann ansågs däremot inte medföra några större konsekvenser, i vart fall inga negativa sådana, för den enskilde.

Sammanfattningsvis kan konstateras att företrädaransvaret infördes i uppbördslagstiftningen och utkrävdes vid sidan av straffrättsliga påföljder. I dag sker tillämpningen fullt ut i administrativ ordning, utan något egentligt samband till det straffrättsliga rättssystemet. Den möjlighet till förlikning mellan parterna som är utmärkande för dispositiva tvistemål inom civilrätten har behållits genom reglerna

²⁷ Se prop. 1967:130 s. 91 ff.

²⁸ Se prop. 1967:130 s. 131.

som ger Skatteverket rätt att ingå överenskommelse om betalnings-skyldigheten med företrädaren.

En prövning av företrädaransvaret mot det första Engelkriteriet, *den rättsliga kvalificeringen av överträdelsen*, talar således emot att reglerna har straffrättslig karaktär. Det räcker dock inte för att uteluta att förfarandet är att betrakta som straffrättsligt enligt Europakonventionen. För den bedömningen blir i stället prövningen mot Engelkriteriernas andra och tredje rekvisit avgörande.

8.4.2 Överträdelsens natur

Vid en prövning mot det andra kriteriet, *överträdelsens natur*, kan som nämnts under avsnitt 8.3 ett antal faktorer bli aktuella att väga in i bedömningen. Av särskilt intresse blir de bedömningar som Europadomstolen gjort i mål av skatterättslig karaktär. När domstolen haft att avgöra om en överträdelse som medfört en administrativt påförd sanktion i form av skattetillägg egentligen utgjort ett brott för vilket en straffrättslig påföljd utgått har följande omständigheter särskilt beaktats av Europadomstolen.²⁹

- Om den aktuella bestämmelsen omfattar alla i egenskap av skattebetalare,
- om skattetillägget huvudsakligen syftar till att bestraffa och till att avskräcka från upprepad överträdelse i stället för att vara kompensatoriskt och täcka en ekonomisk skada,
- om skattetillägget följer av en allmän regel som har både ett avskräckande och ett bestraffande syfte, och
- om skattetillägget är betydande.³⁰

En liknande prövning av bestämmelserna om företrädaransvar leder till följande bedömningar.

Bestämmelserna måste anses vara tillräckligt generella för att kunna vara straffrättsliga till sin natur. De kan nämligen komma att tillämpas på var och en som blir att betrakta som företrädare på grund av

²⁹ Se Guide on Article 6 of the Convention – Right to a fair trial (criminal limb), Council of Europe/European Court of Human Rights, 2020 s. 12.

³⁰ Se Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

att denne deltar i ett företags verksamhet eller beslut och har ett ekonomiskt intresse eller bestämmande inflytande i företaget.³¹

Utmärkande för straffrättsliga påföljder har ansetts vara att deras främsta syfte är att bestraffa och avskräcka.³² Om syftet i stället är att kompensera för skada talar det för att det inte är fråga om en straffrättslig påföljd.³³

Som nämnts tidigare infördes företrädaransvaret med anledning av att det i rättspraxis ansågs att det saknades möjlighet att ålägga en försumlig bolagsföreträdare skyldighet att ersätta staten för ej inbetald skatt, trots att företrädaren kunde påföras straff för sin underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter i uppördshänseende. Företrädaransvaret infördes alltså som ett komplement till bestämmelserna om straff för samma gärning, inte för att utgöra en ytterligare straffrättslig påföljd utan för att staten skulle kunna få ekonomisk kompensation för den uteblivna skattebetalningen. Mot den här bakgrunden framstår syftet med ansvaret vara mer skadetäckande än bestraffande och avskräckande. I praktiken fungerar också betalningskyldigheten, i likhet med ett skadestånd, kompensatoriskt för den skada i form av utebliven skatteintäkt, som bolagsföreträdaren orsakat staten genom att inte göra föreskrivet skatteavdrag eller genom att inte betala in den aktuella skatten.

Att underlåta att inbetala skatt som innehållits för annan, det s.k. betalbrottet, var alltså kriminaliserat i svensk rätt när företrädaransvaret infördes i 81 § uppördslagen (1953:272) men avkriminaliserades 1997. I dag är det endast avdragsbrottet som fortfarande är kriminaliserat (6 § SkBrL). Eftersom frågan är om ett ansvar som i svensk rätt inte klassificerats som straffrättsligt, kan det vara av intresse att avkriminaliseringen av betalbrottet motiverades bl.a. med att det knappast kunde betvivlas att det i första hand var risken att drabbas av ställföreträdaransvar som hade en avhållande verkan både i det enskilda fallet och generellt. Betalbrottet ansågs därför ha en begränsad betydelse både i individualpreventivt och allmänpreventivt

³¹ Se Simon-Almendal, 2015 s. 152.

³² Se t.ex. Europadomstolens dom den 9 oktober 2003 i målet Ezeh och Connors mot Förenade kungariket, stor kammare, p. 102, Zolotukhin mot Ryssland, p. 55 samt Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

³³ Se Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

hänseende.³⁴ Kriminaliseringen av underlåtenheten att betala in innehållen skatt slopades därför.

I sammanhanget kan också nämnas att kriminaliseringen av betalbrottet var ifrågasatt redan när det först infördes i 1953 års uppborrdslag. Det framfördes nämligen redan då betänkligheter mot att ha ett straffansvar som kunde påminna om en kriminalisering av oförmågan att betala skulder.³⁵ Invändningen mot att bestraffa en person för oförmågan att betala skulder har, tillsammans med brottets begränsade allmänpreventiva effekt, utgjort återkommande argument när kriminaliseringen av betalbrottet ifrågasatts.³⁶

Vad som nu sagts talar för att företrädaransvaret huvudsakligen utmärks av det skadetäckande syfte som var motivet till att det först infördes.³⁷

Här finns också anledning att väga in den omständigheten att företrädaren, efter ansvarstidpunkten kan bli helt eller delvis befriad från ansvaret, antingen genom att den juridiska personen betalar in skattebeloppet eller genom möjligheten att träffa en överenskomst avseende inbetalningen av skatten. Dessutom har företrädaren möjlighet att efter påfört ansvar och betalning, regressvis, med offentligrättsligt stöd, kräva tillbaka betalningen från den juridiska personen. Nu nämnda möjligheter är, såsom också framhölls i förarbetena i samband med att ansvaret utformades, inte typiska för straffrättsliga påföljder.³⁸ Tvärtom talar det i stället för att ansvaret än i dag mer liknar ett skadeståndsrättsligt ansvar syftande till att kompensera den ekonomiska skada som uppkommit med anledning av underlåten skatteinbetalning.

Ett förhållande som däremot kan anses tala för att det är fråga om ett straffrättsligt förfarande är att ansvaret är beroende av att pröva skuld. Företrädaren ska för att anses vara betalningsansvarig ha skuld i att den juridiska personen inte har betalat in skatt. Endast den företrädare som agerar uppsåtligt eller grovt oaktsamt kan krävas på ett betalningsansvar. En sådan prövning av subjektiva rekvisit är något som normalt sett utmärker straffrättsliga förfaranden. En skuldprövning är dock även utmärkande för förfaranden av skadeståndsrättslig karaktär. Det ska också påtalas att graden av skuld vanligtvis tillåts

³⁴ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450.

³⁵ Se prop. 1953:100 s. 384 ff.

³⁶ Se prop. 1995/96:170 s. 126–128, prop. 1971:10 s. 362 och SOU 1995:10 s. 252 ff.

³⁷ En annan uppfattning framförs av Simon-Almendal, 2015 s. 153 ff. och s. 223.

³⁸ Se prop. 1967:130 s. 91 ff.

påverka strängheten i en straffrättslig sanktion. En gärning som företagits uppsåtligen straffas vanligtvis hårdare än den som företagits av grov oaktsamhet osv. Ett betalningsansvar som syftar till att kompensera för en uppkommen skada inträder däremot vanligtvis så snart skulden kan bevisas. Det är den senare formen av ansvar som gäller beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret.

Slutligen kan nämnas att även andra EU-länder har regler om personligt betalningsansvar för företrädare avseende juridiska personers obetalda skatter som ligger utanför dessa staters straffrättsliga system. Komparativa studier på området visar bl.a. att liknande betalningsansvar för företrädare som i Sverige aktualiseras i Danmark, Finland, Norge, Tyskland, Österrike, Schweiz och Belgien. Ansvar inträder dock under olika förutsättningar och är inte sällan kopplad till ländernas insolvensrättsliga lagstiftning. I vissa av länderna är ansvaret kopplat till en straffrättslig reglering men det finns också flera länder där ansvaret är fristående och reglerat på administrativ väg genom skatteförfaranderegler, skadeståndsrättsliga regler eller aktiebolagsrättsliga regler.³⁹

8.4.3 Sanktionens stränghet

Prövningen enligt det tredje Engelkriteriet, *sanktionens stränghet*, syftar till att bedöma vilken sanktion som maximalt riskeras till följd av överträdelsen.⁴⁰ En frihetsberövande sanktion anses i allmänhet medföra att överträdelsen betraktas som ett brott. Det förhållandet att en överträdelse inte kan leda till fängelse utesluter dock inte att förfarandet ändå klassificeras som straffrättsligt. Även ekonomiska sanktioner, såsom böter, utdöms som straff för brott.

För företrädaransvaret blir det fråga om att bedöma storleken på det belopp som kan följa av ett påfört betalningsansvar enligt bestämmelserna. Vid den prövningen bör ingen hänsyn tas till möjligheten att träffa en utomprocessuell överenskommelse om betalning eller till möjligheten att på grund av särskilda skäl medges delvis befrielse av betalningsansvaret. Sanktionen, dvs. betalningsskyldigheten, ska i stället bedömas utifrån förhållandet att den företrädare som anses

³⁹ Kristoffersson och Larsson, Företrädaransvar i komparativ belysning, SvSkT 2017:10 s. 702 ff.

⁴⁰ Se Campbell and Fell mot Förenade kungariket p. 72, Demicoli mot Malta, p. 34 och Bendenoun mot Frankrike, p. 47.

vara ansvarig enligt bestämmelsen kan krävas på hela det skattebelopp som den juridiska personen underlåtit att betala.⁴¹ Här får det anses klart att detta belopp kan vara betydande och att bestämmelserna inte uppställer någon övre gräns för vilket belopp som kan utkrävas. Samtidigt gäller, vilket framgått ovan, att det enligt bestämmelserna aldrig kan utkrävas ett högre belopp än den skada som orsakats av att skatten inte inbetalats i enlighet med gällande skattebestämmelser. Sanktionens stränghet är så att säga begränsad genom dess kompensatoriska karaktär.

Också vid en bedömning av sanktionens stränghet finns det anledning att beakta ansvarets utformning och det förhållandet att betalningsansvaret är solidariskt med den juridiska personen. Detta innebär dels att företrädaren även efter det att sanktionen utdömts kan befrias från ansvaret genom att betalningen fullgörs av den juridiska personen, dels att företrädaren har regressrätt mot den juridiska personen. Att på liknande sätt helt kunna undgå ett påfört ansvar för överträdelsen påverkar principiellt sett sanktionens karaktär i mildrande riktning, även om regressmöjligheten ofta saknar värde i praktiken till följd av att den juridiska personen har trätt i konkurs.

8.4.4 Sammanfattande bedömning

Ovan har redogjorts för att företrädaransvaret enligt svensk rätt påförs i administrativ ordning som ett solidariskt betalningsansvar. Ansvarlet infördes uttryckligen för att kompensera för den skada som följde av att en ställföreträdare för en juridisk person som arbetsgivare underlåtit att betala in skatt. Ansvarlets utformning innebär att företrädaren kan få ansvarsfrihet även efter att ansvarstidpunkten har passerats, antingen genom att skatteskulden betalas av den juridiska personen eller genom att det träffas en utomprocessuell överenskommelse gällande betalningsansvaret. Vad som nu sagts talar tillsammans med regressrätten för att betalningsansvaret fortsatt har ett mer kompensatoriskt och skadetäckande syfte.

Trots bestämmelsernas generella tillämpning och att det solidariska betalningsansvaret kan bli ytterst betungande för den enskilde leder bedömningen av såväl överträdelsens art som sanktionens stränghet till slutsatsen att det finns övervägande skäl som talar mot att ansva-

⁴¹ Se Simon-Almendal, 2015 s. 154.

ret är att betrakta som ett straff för en brottslig gärning i Europakonventionens mening.

8.5 Avslutning

Ett ansvar för företrädarkaren att betala den juridiska personens skattekulder kan ofta vara både ingripande och avse stora ekonomiska belopp. Det är därför angeläget att reglerna om företrädarkaransvar, även om ansvaret inte kan anses straffrättsligt, tillgodoser högt ställda krav på rättssäkerhet.

I flera avseenden gäller att det förfarande som tillämpas i mål om företrädarkaransvar tillförsäkrar den enskilde de rättssäkerhetsgarantier som Europakonventionen uppställer. Företrädarkaransvaret ska prövas av domstol, på företrädarkarens begäran ska muntlig förhandling hållas och det finns möjligheter att få ersättning för processkostnader. Ett ålagt betalningsansvar får inte komma i konflikt med proportionalitetsprincipen. Utredningen lämnar också flera förslag som är ägnade att ytterligare förstärka förutsebarheten och rättssäkerheten för företrädarkare till juridiska personer; se kapitel 9, 10 och 13.

9 De subjektiva rekvisiten

9.1 Inledning

Som redogjorts för i avsnitt 4.2.1 har företrädaransvaret till inte oväsentlig del sitt ursprung i straffrätten. Ansvarets koppling till straffrätten framgår redan av att ansvaret förutsätter att gärningarna – det underlåtna avdraget m.m. enligt 59 kap. 12 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, den underlåtna skatteinbetalningen enligt 13 § eller den felaktiga redovisningen enligt 14 § – företagits uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Att bestämmelserna ställer krav på uppsåt och grov oaktsamhet för ansvar är en direkt följd av att den första bestämmelsen om företrädaransvar utformades med det straffrättsliga ansvaret för uppbördsförordningens betalbrott som förebild.¹ Det ansågs rimligt att en företrädares solidariska betalningsansvar förutsatte en försumlighet hos företrädaren som då ansågs straffvärd.

Inom skatterätten hör det till ovanligheterna att regler utformas med subjektiva rekvisit. Hänsyn till subjektiva omständigheter tas i stället regelmässigt i samband med att det prövas om det finns skäl att befria den skattskyldige från ett lagstadgat ansvar. Som ett exempel kan nämnas bestämmelserna om skattetillägg. För att påföras skattetillägg krävs att det klart framgår att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Subjektiva omständigheter kan dock medföra att ansvaret i det enskilda fallet framstår som oskäligt och att hel eller delvis befrielse medges den skattskyldige.

Det kan antas att denna atypiska konstruktion för företrädaransvaret har bidragit till att ansvaret är omdiskuterat och ifrågasatt. I fokus för diskussionerna har inte sällan tillämpningen av de subjektiva rekvisiten stått. Genom åren har frågan om rekvisitens vara eller inte vara också blivit föremål för upprepat lagstiftningsarbete.

¹ Uppbördsförordningen (1953:272), förkortad UF.

Utredningens uppdrag är nu att ännu en gång överväga om det finns behov av att ändra bestämmelserna om de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12–14 §§ SFL.

I detta kapitel behandlas bestämmelsernas subjektiva rekvisit uppsåt och grov oaktsamhet. Utgångspunkten tas i hur de beskrivits och tillämpats inom den straffrätt som stått som förebild. Därefter studeras de överväganden som gjorts av tidigare utredningar samt den praxis från förvaltningsdomstolarna som illustrerar hur dagens regler tillämpas.

Framställningen inriktas huvudsakligen på företrädarens betalningsansvar såsom det utformats i 13 §, men omfattar samtliga ansvarsbestämmelser om annat inte anges.

9.2 Tillämpningen av straffrättens subjektiva brottsrekvisit

9.2.1 Allmänt om de subjektiva brottsrekvisiten uppsåt och oaktsamhet

Av 1 kap. 2 § brottsbalken, förkortad BrB, framgår att grundregeln inom straffrätten är att det för straffansvar krävs att den handlande haft uppsåt. Bara om det är särskilt föreskrivet är oaktsamma handlanden straffbara. I kommentaren till bestämmelsen lämnas en allmän redogörelse för straffrättens tillämpning av de subjektiva brottsrekvisiten uppsåt och oaktsamhet.² Redogörelsen i detta avsnitt bygger på den framställningen. Där anges bl.a. följande.

I svensk lag ges inte någon definition av begreppet *uppsåt*. Enligt vanligt språkbruk begås en gärning uppsåtligen om den begås med vett och vilja. Traditionellt har man skilt mellan tre former av uppsåt: direkt uppsåt, indirekt uppsåt och eventuellt uppsåt. Numera har det eventuella uppsåtet i praxis ersatts med likgiltighetsuppsåtet.

Med direkt uppsåt, eller avsiktsuppsåt som det också benämns, avses det fallet att gärningsmannen handlat för att uppnå den aktuella effekten. Vid indirekt uppsåt, eller insiktsuppsåt, behöver effekten i sig inte ha varit avsedd men gärningsmannen har varit praktiskt taget säker på att hans handlande inneburit att den aktuella effekten skulle komma att inträda. Beroende på brott kan gärningsmannen

² Se Johansson, Trost, Träskman, Wennberg, Wersäll och Bäcklund, Brottsbalken m.m. (Januari 2020, JUNO), kommentaren till 1 kap. 2 §, jfr SOU 2002:8 s. 77 f.

också ha varit praktiskt taget säker på att den aktuella gärningsomständigheten har förelegat, t.ex. säker på att viss egendom tillhörde någon annan.

Genom likgiltighetsuppsåtet dras gränsen mot vad som är (medveten) oaktsamhet. Prövningen av om sådant uppsåt föreligger ska ske i två led. Först ska frågan ställas om gärningsmannen var medveten om risken för effekten eller för att gärningsomständigheten kunde föreligga. Om den frågan besvaras jakande uppkommer den andra frågan, nämligen om gärningsmannen var likgiltig inför effekten respektive inför förekomsten av gärningsomständigheten. Endast när inträffandet av effekten eller förekomsten av gärningsomständigheten inte utgjorde ett skäl för gärningsmannen att avstå från gärningen föreligger likgiltighetsuppsåt.

För att kunna dömas till ansvar för ett brott gäller enligt den s.k. täckningsprincipen att uppsåtet, oavsett form av uppsåt, ska täcka den brottsliga gärningens samtliga rekvisit eller beståndsdelar.

Lika litet som beträffande uppsåt finns någon allmängiltig definition av vad som menas med *oaktsamhet*. Den latinska termen för oaktsamhet är *culpa* och används fortfarande ofta i doktrinen.

Utmärkande för alla fall av oaktsamhet är att oaktsamheten är en avvikelse från nödvändig aktsamhet. I detta ligger dels ett krav på att gärningen ska avvika från ett aktsamt beteende, dels också att det kunnat begäras av gärningsmannen att han iakttagit nödvändig aktsamhet. Vid prövning av oaktsamhetsrekvisitet tillämpas därför inte täckningsprincipen på samma sätt som vid uppsåtsbedömningar. Vad som krävs för att oaktsamhet ska vara straffbar är i stället oaktsamhet i förhållande till något, t.ex. i förhållande till annans liv eller i förhållande till trafiksäkerheten.

Till skillnad mot ett uppsåtsrekvisit hänvisar ett oaktsamhetsrekvisit till förhållningsregler som kan ändras och därmed ge straffbudet för oaktsamheten en annan innebörd än förut. Även det faktum att sakförhållandena ändras kan påverka innebörden av vad nödvändig aktsamhet kräver. Den industriella utvecklingen har medfört att nya risker uppstått. Dessa kan bestå i risk för så allvarliga olyckor att det krävs hög grad av aktsamhet. Den nödvändiga aktsamheten kan vara så stor att redan vad som kan tyckas vara helt ringa oaktsamhet bör anses tillräcklig för att medföra ansvar. Ansvar för brist i nödvändig aktsamhet kan och bör därför i vissa förhållanden sträckas så långt att det skulle kunna göras gällande att ansvaret inte förutsätter

oaktsamhet utan är s.k. strikt. Verkligt strikt ansvar förekommer dock enligt svensk rätt endast undantagsvis och med stöd av uttrycklig bestämmelse.³

Gärningsmannen kan handla med omedveten eller medveten oaktsamhet. Vid *medveten oaktsamhet*, har gärningsmannen ”tagit risken” och insett möjligheten av effektens inträde eller förekomsten av en omständighet. Gränsdragningen mellan medveten oaktsamhet och likgiltighetsuppsåtet, som beskrivits ovan, dras så att båda begreppen har första ledet i definitionen av likgiltighetsuppsåt gemensamt men att likgiltighetsprövningen, som utfaller positivt för likgiltighetsuppsåtet, utfaller negativt för den medvetna oaktsamheten. Vid medveten oaktsamhet är därmed gärningsmannen likgiltig till risken men inte till dess förverkligande.

Vid *omedveten oaktsamhet* har gärningsmannen varken insett eller misstänkt att han är på väg att utföra en gärning av ett visst slag, men man anser att han borde ha förstått att så var fallet. Det handlar ofta om att gärningsmannen anses ha åsidosatt en undersöknings- eller kontrollplikt.

9.2.2 Särskilt om tillämpningen av rekvisiten oaktsamhet och grov oaktsamhet

Domstolarnas oaktsamhets-/culpabedömning kan indelas i två led.⁴ Enligt det första ledet fastställer domstolen vilka krav på aktsamhet som kan ställas på området ifråga. Eftersom oaktsamhet i straffrättslig mening alltid innebär ett risktagande som gör att det funnits goda skäl att avstå från handlingen och som därför innebär en viss ej alltför obetydlig avvikelse från önskvärt handlande, söker man först formulera den önskvärda aktsamheten. Riktlinjer för denna culpabedömning kan ibland hämtas från förhållningsregler i lag eller annan författning eller i myndighetsföreskrift. Det faktum att gärningspersonen överträtt en föreskrift innebär dock inte med automatik att kravet på ett icke önskvärt risktagande är uppfyllt. Uppkomsten av risken kanske saknar samband med normöverträdelser.

Finns ingen ordnings-, säkerhets- eller skydds-föreskrift, får culpabedömningen ytterst baseras på den aktsamhet som en normalt för-

³ Se Johansson m.fl., Brottsbalken m.m. (Januari 2020, JUNO), kommentaren till 1 kap. 2 §.

⁴ Avsnittet bygger på Ågren, Lejonhufvud och Wennberg, Straffansvar (JUNO version 10), Avsnitt 5.1.2 Oaktsamhetsbegreppet.

siktig person, en ”bonus pater familias”, eller kanske domaren själv, skulle ha iakttagit. Att handlingen lett till skada eller konkret fara för skada spelar i princip ingen roll för culpabedömningen. Ansvar för t.ex. brottet vårdslöshet i trafik inträder, även om det inte uppstått någon konkret fara för skada.

Enligt det andra ledet i bedömningen har domstolen att motivera att det kunnat begäras just av den individuella gärningspersonen att han eller hon i den aktuella situationen iakttog erforderlig aktsamhet. Man tar alltså hänsyn till individen sådan han eller hon är, med sina individuella egenskaper. Bristande kroppskrafter, syn, hörsel, utbildning, kunskap etc. kan beaktas. Det kan dock vara oaktsamt att försätta sig i en situation som förutsätter egenskaper som man saknar. Vidare bör påpekas att frågan i vad mån tillräckliga instruktioner givits av andra, som gärningsmannen haft anledning förlita sig på i sin bedömning av situationen, kan ha betydelse vid bedömningen.

Som nämnts i avsnitt 9.2.1 skiljer man mellan medveten och omedveten oaktsamhet. Vid omedveten oaktsamhet har gärningsmannen varken insett eller misstänkt att han eller hon var i färd med att företa en gärning av visst slag, men med det viktiga tillägget att han eller hon borde ha förstått detta. Den bristande insikten följer ofta av att en undersöknings- eller kontrollplikt åsidosatts. Den första frågan att besvara i dessa fall är vad personen i fråga kunde ha gjort för att komma till insikt eller misstanke. Nästa fråga att besvara är om det rimligen kan begäras av honom eller henne att denne utför den undersökning eller kontroll som erfordras med hänsyn tagen till dennes förutsättningar; förmågor, kunskaper och erfarenheter. Omedveten oaktsamhet föreligger således om gärningspersonen borde ha förstått att en viss omständighet förelåg eller att en viss effekt skulle inträda. Men för ansvar krävs därtill ett orsakssamband mellan gärningspersonens passivitet och den omedvetenhet som denne befinner sig i. En underlåtenhet att agera som inte skulle ha lett till insikt eller misstanke är inte tillräcklig för straffansvar. Har gärningspersonen i stället insett möjligheten av en effekts inträde eller en omständighets förekomst, dvs. ”tagit risken”, har han eller hon handlat i medveten oaktsamhet.

Allmänt gäller att det krävs ett visst minimum av oaktsamhet för att grunda straffansvar enligt BrB. Obetydliga avvikelser från det helt aktsamma handlandet räcker inte.⁵ Inte heller är alla slag av

⁵ Se Ågren m.fl. Straffansvar (JUNO version 10), Avsnitt 5.1.2 Oaktsamhetsbegreppet.

oaktsamhet straffbara. Vid flera brott gäller att ringa oaktsamhet inte medför ansvar och ibland krävs det för att ansvar ska inträda att vårdslösheten har varit *grov*. Men innebörden av culperekvisitet växlar även, och det utan att det direkt framgår av lagtexten, med de olika straffbestämmelsernas natur. Vid vissa ordningsföreseelser, särskilt inom näringsrättens område, har i rättspraxis kravet på aktsamhet ställts högt, vilket inneburit att en mycket lindrig grad av oaktsamhet föranlett ansvar. I andra fall, speciellt vid något allvarligare brott, har culperekvisitet tolkats så att oaktsamheten ska ha nått en viss nivå för att vara straffbar och detta även om ansvarsfrihet vid ringa oaktsamhet inte är uttryckligen föreskrivet.⁶

När det anges att det krävs *grov oaktsamhet* för att en gärning ska vara straffbar är tanken att begränsa det straffbara området till allvarligare fall av vårdslöshet där någon i avsevärd grad brustit i normal aktsamhet. Inte sällan är medveten oaktsamhet att klassificera som *grov oaktsamhet*.⁷

I samband med att skattebrottslagen (1971:69) trädde i kraft infördes också det administrativa påföljdssystemet med skattetillägg för oriktig uppgift. Detta gav skattestrafflagsutredningen och departementschefen anledning att uttala sig beträffande gränserna för det straffrättsliga ansvaret för vissa skattebrott. Frågan om gränserna för grov oaktsamhet berördes särskilt. Skattestrafflagsutredningen framförde i sitt betänkande att grov oaktsamhet skulle anses föreligga endast i sådana fall där man kan hävda, att någon i mer avsevärd mån brustit i sina åligganden som uppgiftslämnare och att glömska, förbi-seende eller misstag regelmässigt inte borde föranleda ansvar för grov oaktsamhet.⁸ I propositionens uttalanden beträffande brottet vårdslös skatteuppgift, som förutsätter att gärningsmannen av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift, underströks att det borde finnas utrymme att reservera begreppet grov oaktsamhet för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans. Att avgöra vad som var att betrakta som grov oaktsamhet överlämnades till rättspraxis.⁹

⁶ Se prop. 1993/94:130 s. 21 f.

⁷ Se Ågren m.fl. Straffansvar (JUNO version 10), Avsnitt 5.1.2 Oaktsamhetsbegreppet, se också SOU 1969:42 s. 181.

⁸ Se SOU 1969:42 s. 181 ff.

⁹ Se prop. 1971:10 s. 233, jfr SOU 1969:42 s. 187.

9.3 Högsta domstolens bedömning av uppsåt och grov oaktsamhet i mål om betalbrott och betalningsansvar

9.3.1 Allmänt om rättsfallsgenomgången

Som nämnts i tidigare avsnitt kom det straffrättsliga ansvaret för betalbrottet i 80 § 1 mom. 2 st. UF, dvs. åsidosättande av skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan, att stå förebild för företrädaransvaret. Begreppen uppsåt och grov oaktsamhet var tänkta att ges samma betydelse för betalningsansvaret som det redan hade för straffansvaret.¹⁰ För att närmare analysera den betydelsen begreppet getts av Högsta domstolen (HD) gjordes i SOU 2002:8 en genomgång av domstolens avgöranden i vilka domstolen tagit ställning till om de subjektiva rekvisiten varit uppfyllda eller inte.¹¹ Avgörandena, som huvudsakligen avsåg bedömningar av det straffrättsliga ansvaret för betalbrottet, delades upp efter de olika omständigheter som behandlades i avgörandena och var för sig hade haft betydelse för frågan om uppsåt respektive grov oaktsamhet förelegat. Nedan återges huvudsakliga delar av den redogörelse för HD:s avgöranden som finns i SOU 2002:8. Till sitt innehåll är rättsfallen uppdelade i samma kategorier som i betänkandet, men vissa justeringar och tillägg har gjorts.

9.3.2 Skyldighet att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad aveckling av bolagets skulder

Av central betydelse vid tolkningen av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet är HD:s rättsfall NJA 1969 s. 326. Frågan i målet var om en företrädare, som inte betalat in avdragen skatt, kunde freda sig från straffansvar enligt betalbrottet i 80 § 1 mom. 2 st. UF genom att åberopa att han, om han hade betalat, skulle ha gjort sig skyldig till strafflagens brott mannamån mot borgenärer. De båda brotten kolliderade nämligen med varandra.

Efter att ha slagit fast att företrädaren i sin egenskap av verkställande direktör varit ansvarig för att beloppet inbetalades konstaterade HD att företrädaren måste ha haft anledning att räkna med att en

¹⁰ Se SOU 1996:100 Del A s. 326 f. och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 442 f.

¹¹ Se betänkandet Företrädaransvar av Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer, SOU 2002:8 s. 65–76. Utredningens förslag presenteras i avsnitt 9.4.3.

fortsatt drift av företaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldighet enligt uppbördsförordningen inte skulle kunna fullgöras. Trots det förhållandet lät företrädaren driften fortsätta, vilket hade till följd att bolagets ekonomiska ställning ytterligare försämrades. Det fick antas att en inbetalning av det innehållna beloppet inte kunde ha skett utan att andra borgenärers rätt därigenom avsevärt skulle ha förringats. Eftersom företrädaren ändå inte företagit någon åtgärd för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen, innan beloppet skulle ha betalats in, hade företrädaren enligt HD förfarit grovt oaktsamt.

HD gjorde samma principiella uttalande i NJA 1971 s. 296 I–III, som förutom ansvar enligt den straffrättsliga bestämmelsen i 80 § 1 mom. 2 st. UF också avsåg en prövning av betalningsskyldigheten – det ursprungliga företrädaransvaret – enligt 77 a § i samma förordning.

Denna grundläggande princip återkommer i bl.a. NJA 1974 s. 423 och NJA 1981 s. 1014.

9.3.3 Anledning att räkna med att skatten skulle kunna betalas i rätt tid

Om företrädaren *inte* haft anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid har grov oaktsamhet inte ansetts föreliggande. I NJA 1976 b 29 hade en annan person än den ansvarige företrädaren gjort sig skyldig till förskingring av de medel som var avsedda för skatteinbetalningen, varför företrädaren dröjt med att begära bolaget i konkurs. Mot denna bakgrund fann HD att företrädaren inte kunde åläggas straffansvar, dvs. han hade därmed inte förfarit grovt oaktsamt.

Även när fråga varit om att företrädaren fått preliminärt löfte från en bank om lån till skatteinbetalningen har företrädaren inte ansetts ha förfarit grovt oaktsamt. I NJA 1977 s. 711 var företrädaren VD och ägare av samtliga aktier i ett under flera år ekonomiskt hårt pressat bolag med cirka 150 anställda. Bolaget var konjunktur känsligt och när bolaget hamnat i likviditetsbrist hade företrädaren, som var i tron att svårigheterna endast var tillfälliga, förlitat sig på ett löfte från banken om ett banklån som skulle möjliggöra en skatteinbetalning som förföll till betalning i juli 1974. Detta löfte infriades emellertid inte. Han tog då omedelbart kontakt med en annan bank, med krono-

fogdemyndigheten och med länsarbetsnämnden. Den fortsatta driften och en ökad orderingång ledde till att skatten för den efterföljande månaden kunde betalas in. I oktober ställdes dock bolagets samtliga betalningar in samtidigt som det inleddes försök att nå en ackordsuppgörelse. Bolaget sattes i konkurs i mars 1975. HD ansåg att företrädaren hade haft fog för sin förhoppning att företagets likviditetskris skulle övervinnas genom lånet från banken och att skatteskulden skulle komma att kunna regleras. Det ansågs därför ha varit försvarligt att fortsätta driften fram till dess att banken lämnade besked om att inget lån skulle lämnas. Detta bedömdes även gälla efter bankens besked. HD konstaterade att den fortsatta verksamheten inte hade försämrat bolagets möjlighet att betala skatt under uppbördsterminen vilket bl.a. hade visat sig genom att bolagets orderingång ökat och skatteinbetalning under den följande uppbördsmånaden hade kunnat fullgöras. HD fann att omständigheterna talade för att företrädaren inte kunde anses ha uppsåtligt eller av grov oaktsamhet föranlett att bolaget inte hade kunnat betala skatten under den aktuella uppbördsterminen.

Även i NJA 1979 s. 229 hade företrädaren bedömt att svårigheterna för bolaget huvudsakligen var tillfälliga och säsongsbetonade. Förväntningar om att kundfordringar skulle betalas hade dock inte infriats. Två dagar innan skattebeloppet förföll till betalning ställde bolaget därför in sina betalningar för att nå en betalningsuppgörelse. HD fann att företrädaren hade haft fog för bedömningen att bolaget skulle komma att få betalt för utestående kundfordringar och därmed för uppfattningen att bolaget skulle kunna fullgöra skatteinbetalningen två dagar därefter. När företrädaren fick besked om att bolaget inte skulle erhålla den väntade betalningen stod det dock klart att skatten inte kunde betalas utan att andra borgenärs rätt avsevärt åsidosattes. Det vidtogs då omedelbart åtgärder i syfte att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärs intressen. Utredningen ansågs enligt HD inte visa att bolagets ställning i allt fall fram till utgången av tiden för uppbörden två dagar senare blev ytterligare försämrad.

HD gjorde bedömningen att företrädaren inte hade varit grovt oaktsam.

9.3.4 Företrädarens inflytande i bolagets verksamhet

En juridisk persons ställföreträdare har bl.a. ett ansvar för att överblicka bolagets skötsel och ekonomiska ställning. Även när ett styrelseuppdrag endast är av formell natur, har HD i NJA 1974 s. 297 konstaterat att en styrelseledamot inte kan frita sig från skyldigheten att fullgöra de förpliktelser som följer av uppdraget. I detta avgörande undgick ledamoten, E, ändå betalningsansvar eftersom verksamheten helt och hållet sköttes av en annan person. Efter en redogörelse för hur denne andre person ensam omhänderhaft den omedelbara ledningen och skötseln av företaget konstaterade HD att E, trots att hon varit ledamot av bolagets styrelse, inte kunde anses ha varit skyldig att i första hand svara för att bolagets åligganden i fråga om inbetalning av skatt fullgjordes. På grund av sin ställning hade hon i och för sig haft att, vid anledning till misstanke, verkställa undersökning och försöka få till stånd rättelse av missförhållanden. Någon sådan anledning att ingripa och företa kontroll hade dock inte förelagat för henne varför åtalet ogillades.

I NJA 1973 s. 587 ogillade HD åtalet för den första uppbörds-terminen som var i fråga på den grunden att det inte, mot bakgrund av fördelningen av arbetsuppgifterna, kunde läggas företrädaren till last, att hon inte i detalj informerat sig om bolagets skötsel. Inte heller här hade således förhållandena varit sådana att företrädaren, mot bakgrund av hennes arbetsuppgifter, haft skälig anledning att misstänka att bolagets skyldigheter att betala skatt inte skulle kunna fullgöras i tid. När förhållandena sedan förändrades genom att företrädarens far, tillika styrelseledamot och den som faktiskt drev bolaget, avled, hade det enligt HD däremot ålegat henne att aktivt ta del i bolagets skötsel. HD uttalade därefter:

Hon har därvid kunnat konstatera, att bolagets bokföring var i oordning och att knapphet rådde på likvida medel. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av vad hennes fader tidigare under hösten uttalat om behov av lån för rörelsen borde hon ha förvissat sig om huruvida bolaget dittills kunnat fullgöra skyldigheten att inbetala skatt. Någon överblick över bolagets ställning hade hon visserligen icke. Den föreliggande situationen hade emellertid givit henne anledning räkna med att allvarlig risk förelåg att bolaget ej skulle kunna fullgöra sina skyldigheter att betala innehållna skattebelopp, om rörelsen fortsattes och åtgärder ej vidtogs för att medel till skattebetalning skulle finnas tillgängliga. Under angivna omständigheter kan hon icke undgå ansvar för grov oaktamhet i fråga om underlåtenheten att inbetala skatt under uppbördsterminerna under jan. och maj 1970.

En legal ställföreträdare kan således, enligt de föregående rättsfallen, inte undgå ansvar enbart på den grunden att uppdraget varit av endast formell natur. Graden av inflytande i den juridiska personen har dock påverkat gränsen för när företrädaren enligt HD:s mening borde ha haft anledning att misstänka att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna. Grov oaktsamhet har vidare ansetts föreligga när företrädaren av grov vårdslöshet inte hållit sig underrättad om betalningsskyldigheten. Huruvida företrädaren varit grovt vårdslös har då setts mot bakgrund av uppdragets omfattning och därmed följande skyldigheter.

Normalt har betalningsansvar utkrävts av den som har det bestämmande inflytandet över bolagets verksamhet. I detta sammanhang kan anmärkas att detta inte nödvändigtvis är en legal ställföreträdare. I rättsfallet NJA 1979 s. 555 blev t.ex. en aktieägare ålagd personligt betalningsansvar bl.a. därför att han med stöd av fullmakter oinskränkt kunnat förfoga över bolagets medel.

9.3.5 Skälig anledning att underlåta att betala skatten

Om det kan konstateras att det ålegat företrädaren att ha haft kännedom om de ekonomiska förhållandena, dvs. att han eller hon borde ha insett att skatten kanske inte skulle kunna betalas, har företrädaren ändå under vissa omständigheter kunnat undgå betalningsansvar (trots att han eller hon inte inlett åtgärder för avveckling av bolaget). HD har således i några domar bedömt att det subjektiva rekvisitet inte varit uppfyllt om företrädaren haft skälig anledning att underlåta att betala in skatten (se t.ex. NJA 1981 s. 1014, NJA 1985 s. 13 och NJA 1994 s. 170).

I avgörandet från 1981 var fråga om två aktiebolag vilkas verksamhet var av stor betydelse för sysselsättningen på orten. Bolagen hade vid flera uppbördsterminer underlåtit att inbetala innehållna källskattebelopp. Åtalet mot ställföreträdaren ogillades, eftersom företrädaren, B, ansågs ha haft fog för att utgå från att berörda myndigheter och särskilt kronofogdemyndigheten godtog att han underlät att betala källskattemedlen i behörig ordning för att han på det sättet skulle kunna driva företagen vidare i avvaktan på en rekonstruktion. HD konstaterade i domskälen att företrädaren måste ha insett att källskattemedlen inte skulle kunna betalas in i rätt tid och att det i

enlighet med bedömningen i NJA 1969 s. 326 därför ålegat honom att före beloppen skulle betalas få till stånd en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen. Eftersom vittnesmål styrkte att myndigheter, inklusive kronofogdemyndigheten, på orten stått bakom en fortsatt drift av företaget ansågs dock att företrädaren inte, i uppborrdslagens mening, av uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att göra de ifrågavarande skatteinbetalningarna.¹² Åtalet för uppborrdsbrottet lämnades därför utan bifall.

I NJA 1985 s. 13 hade företrädaren, F, anlitat en advokat som skulle underrätta och förhandla med borgenärerna. Advokaten skulle däremot inte administrera betalningarna. HD ansåg därmed att ansvaret inte hade frångått företrädaren utan att skatterna skulle betalas trots betalningsinställelsen. Trots att företrädaren vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skuld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen uppkom därför frågan om företrädaren ändå genom underlåtenhet att inbetala de innehållna skattebeloppen – något som i sin tur innebar att skattemedel användes för utgifter i bolagets löpande verksamhet – hade gjort sig skyldig till grov oaktsamhet i UBL:s mening. F hade före betalningsinställelsen sammanträffat med en advokat och juridisk rådgivare, E, och av denne fått besked att inte inbetala några skattebelopp, vare sig redan förfallna eller senare förfallande, eftersom en sådan betalning kunde leda till straffansvar för mannamån mot borgenärer och personligt betalningsansvar. HD uttalade i skälen bl.a.

Det står visserligen klart att F efter 1976 års ändringar i 11 kap. 4 § BrB inte skulle ha gjort sig skyldig till mannamån mot borgenärer genom att betala in skattebeloppen. F handlade emellertid utifrån den uppfattning om rättsläget och om sina skyldigheter som han fått efter att ha rådgjort med E, vilken anvisats honom av bolagets bank och var en på konkursrättens område erfaren advokat. Att F sålunda nöjde sig med E:s besked såsom han uppfattade det och rättade sitt fortsatta handlande därefter kan inte läggas honom till last som grov oaktsamhet.¹³

När chefen för en dansteater, B, hade underlåtit att i tid inbetala innehållna skatter fann HD, med hänsyn bl.a. till att kronofogdemyndigheten vid tidigare tillfällen träffat uppgörelser med henne om avbetalningsplaner och till att hon på grund av de kulturvårdande myndigheternas uttalanden trott sig kunna påräkna ökade bidrag till

¹² Uppborrdslagen (1953:272), förkortad UBL.

¹³ Ändringen 1976 innebar att betalning av förfallen skuld i princip avkriminaliserades; se närmare Johansson m.fl. Brottsbalken m.m. kommentaren till 11 kap. 4 §.

verksamheten, att hon inte förfarit grovt oaktsamt enligt UBL:s mening (NJA 1994 s. 170). Även här fann HD således att företrädaren haft fog för underlåtenheten att betala in skattebeloppen i rätt tid.

9.3.6 Sammanfattande slutsatser

Med företrädaransvarets krav på att underlåtenheten att betala företagets skatt ska ha företagits av grov oaktsamhet följer, i enlighet med den allmänna definitionen av oaktsamhet, ett krav på att det ska kunna begäras av företrädaren att han iakttagit vad som anses vara nödvändig aktsamhet. Den nödvändiga aktsamheten bör i företrädaransvarfallen ses i ljuset av att företrädaren har ett ansvar att fortlöpande följa upp och kontrollera företagets ekonomiska förhållanden. Det förväntas därmed att den legala företrädaren har insikt i företagets ekonomiska ställning. Om företaget hamnar i ett kritiskt ekonomiskt läge innefattar den nödvändiga aktsamheten att företrädaren i tid ska vidta åtgärder som tillvaratar samtliga borgenärens rättmätiga intressen av att få betalt för sina fordringar. En sådan aktsamhet innebär att se till att en verksamhet som hamnat i ekonomiska svårigheter inte drivs vidare när det finns en påtaglig risk att företaget inte kommer att kunna fullgöra sina skyldigheter. Om företrädaren i ett sådant läge låter verksamheten fortsätta utan att vidta några åtgärder har företrädaren haft anledning att räkna med att skatten inte kommer att kunna betalas i tid. Företrädaren har samtidigt tagit en risk i förhållande till samtliga borgenärens intressen. För att betalningsskyldighet ska inträda gäller dock ett krav på att oaktsamheten ska vara grov.

Av HD:s praxis framgår att en företrädare som i samband med att företaget kommit på obestånd underlåter att vidta de åtgärder som rimligen kan begäras i den uppkomna situationen – i regel att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen – om inget annat framkommit, anses ha handlat grovt oaktsamt. En bedömning av om oaktsamheten kan betecknas som grov ska dock alltid göras med beaktande av alla omständigheter i det enskilda fallet. Begreppet är tänkt att reserveras för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans hos den enskilde. Därför gäller att när omständigheterna visar att företrädaren, trots att företaget befunnit sig i ekonomiska

svårigheter, antingen inte haft anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i tid eller, trots den insikten, ändå haft godtagbara skäl för att underlåta att betala in skatten, har underlåtenheten inte ansetts vara ett utslag av ett grovt oaktsamt beteende. Underlåtenheten har då ansetts ursäktlig eller åtminstone mindre klandervärd och något personligt ansvar har inte utkrävts.

9.4 Tidigare utredningar avseende de subjektiva rekvisiten

9.4.1 Allmänt

I de historiskt sett centrala rättsfallen NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I och II prövade HD vad som krävdes för att undgå straffpåföljd respektive betalningsansvar vid underlåten betalning som berodde på att den juridiska personen kommit på obestånd. Domstolens bedömning – att den som innan beloppet ska betalas in, vidtar åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intressen, inte är grovt oaktsam – har präglat tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar. Samma bedömning har också till stora delar präglat tidigare förslag till ändrade bestämmelser om företrädaransvar.

9.4.2 Skattebetalningsutredningen och 12 kap. 6 § SBL

I samband med att skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, infördes i november 1997 avkriminaliserades betalbrottet att åsidosätta skyldigheten att betala in skatt som innehållits för annan, tidigare 80 § 1 mom. 2 st. UF respektive 81 § UBL.¹⁴ Med avkriminaliseringen ansågs följa att kopplingen mellan betalningsskyldigheten för företrädare och straffansvaret, och de motiv som styrkt utformningen av bestämmelserna om betalningsskyldighet i subjektivt hänseende inte längre gjorde sig gällande. I förarbetena angavs till och med att genom avkriminaliseringen framstod den straffrättsligt präglade utformningen av regleringen som onaturlig. Det påtalades vidare

¹⁴ Betalbrottet reglerades ursprungligen i 80 § 1 mom. 2 st. uppbördsförordningen (1953:272), UF, men flyttades i samband med införandet av skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, till 81 § UF. UF övergick 1974 till att vara uppbördslagen (1953:272), UBL.

att bestämmelserna uppfattats som svårtolkade och ställt stora krav på rättstillämpningen för att ge betalningsskyldigheten något så när tydliga konturer. För att tydliggöra och göra bestämmelserna mer lättillämpade föreslogs därför att de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, skulle ersättas med förutsättningar uttryckta i objektiva termer.¹⁵ Avsikten var dock inte att åstadkomma någon förändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet.

Skattebetalningsutredningen, vars betänkande låg till grund för reformen, gjorde bedömningen att kärnan i HD:s rättspraxis, såvitt avser avgränsningen av de subjektiva rekvisiten, var just den att företrädaren inte förfarit grovt oaktsamt om han, innan skatten skulle ha betalats, vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Mot den bakgrunden förslog Skattebetalningsutredningen en ny konstruktion av betalningsansvaret, med enbart objektiva rekvisit.¹⁶

Den nya bestämmelsen, 12 kap. 6 § SBL, ersatte bestämmelserna i uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och de aktuella bestämmelserna om företrädaransvar i mervärdesskattelagen och fick följande lydelse:

6 § Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person inte i rätt tid har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt har underlåtit att betala skatt enligt denna lag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

2 st. Första stycket gäller inte, om det innan skatten skulle ha betalats har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen.

3 st. Om företrädaren har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta.

4 st. Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt denna paragraf.

¹⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 443.

¹⁶ SOU 1996:100 Del A s. 337 ff.

Det nytillkomna andra stycket anknöt till de subjektiva förutsättningarna. Med den valda utformningen ansågs att kärnan i domstolarnas prövning vid tillämpningen av de subjektiva rekvisiten tydligt kom till uttryck samtidigt som innebörden i sak var densamma som tidigare.¹⁷ Vissa omständigheter som tidigare beaktades vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten var tänkta att beaktas vid bedömningen av om det finns skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten, såsom när en styrelseledamot inte haft anledning att misstänka att bolagets förpliktelser mot det allmänna inte skulle komma fullgöras. Sammantaget framgår det av förarbetena att avsikten inte var att åstadkomma någon förändring – än mindre någon skärpning – av förutsättningarna för betalningsskyldighet.¹⁸

I remissyttranden över Skattebetalningsutredningens slutbetänkande hade ett flertal remissinstanser avstyrkt borttagandet av de subjektiva rekvisiten och några remissinstanser ansåg att ändringen i den delen innebar en skärpning av betalningsansvaret.¹⁹

I HD:s mål NJA 2000 s. 132, prövades frågan om en företrädare, med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, kunde åläggas betalningsansvar för skatter och avgifter som förfallit till betalning vid tidpunkter då SBL ännu inte trätt i kraft. Om en tillämpning av den nya lydelsen i SBL skulle leda till ett mer oförmånligt resultat än de tidigare bestämmelserna i UBL kunde bestämmelsen i SBL inte tillämpas med retroaktiv verkan så som övergångsbestämmelsen till den nya bestämmelsen förordade.

HD fann att den nya formuleringen i 12 kap. 6 § SBL innebar att en företrädare som huvudregel var betalningsansvarig men gick fri från betalningsansvar ifall tillräckliga åtgärder för en samlad avveckling av skulderna hade vidtagits med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Befrielsen i andra stycket hade fått karaktären av ett undantag från företrädarens principiella betalningsansvar, och undantaget ansågs endast omfatta en del av de situationer i vilka en företrädare enligt UBL kunde anses ha handlat utan uppsåt eller grov oaktsamhet. Den hänvisning som för andra sådana situationer hade gjorts i förarbetena till den allmänna bestämmelse som medgav befrielse från betalningsskyldighet när särskilda skäl förelåg kunde enligt HD inte anses tillräcklig för att säkerställa att rättsläget var detsamma som

¹⁷ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 443.

¹⁸ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 440 ff. och s. 592.

¹⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 440 ff.

tidigare. Tvärtom tydde formuleringen på en viss skärpning av betalningsansvaret och att det väl kunde tänkas att regleringen i praktiken kunde medföra att företrädare blev betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare. Trots att någon saklig ändring inte var åsyftad fann alltså HD att den nya regleringen i praktiken kunde komma att i vissa fall medföra ett utvidgat ansvar.

9.4.3 Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer, SOU 2002:8

HD:s avgörande i NJA 2000 s. 132 ledde till att det tillsattes en utredning (Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer) med uppdrag att bl.a. undersöka om reglerna behövde formuleras om för att säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blev betalningsskyldiga i högre utsträckning än vad som hade gällt enligt de tidigare reglerna. I direktiven anfördes att SBL:s regel om företrädaransvar var överlägsen de äldre reglerna i fråga om tydlighet, förutsebarhet och tillämplighet och att det därför inte borde komma i fråga att återgå till den gamla ordningen med subjektiva rekvisit som ansågs kunna leda till oklarheter.²⁰

Vid sin analys av den rättspraxis som utvecklats kring tillämpningen av 77 a § UBL sammanfattade utredningen rättsläget på följande sätt:

Om företrädaren för en juridisk person haft insikt på sådant sätt att han i vart fall haft anledning att räkna med att den juridiska personens betalning av skatten inte skulle kunna ske i rätt tid har företrädaren haft att vidta sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen för att undgå betalningsskyldighet.

Enligt utredningen innefattade den nya ordalydelsen i 12 kap. 6 § SBL inte något sådant krav på insikt som rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet förutsätter. Om en företrädare saknade denna insikt innebar därför reglerna att i stället för att företrädaren inte blev betalningsskyldig på grund av att han inte kunde anses ansvarig för den underlåtna betalningen, befriades företrädaren från ansvar med hänsyn till s.k. särskilda skäl. Det krävdes därmed inte längre, fortsatte utredningen, av Skatteverket att visa att en underlåten betalning hade skett uppsåtligt eller berodde på grov oaktsamhet hos företrädaren.

²⁰ Se SOU 2002:8 s. 166.

För att undgå ansvar hade i stället företrädaren ett ansvar att visa att det fanns särskilda skäl för jämkning.²¹ Bevisbördan för insikten hade flyttats från det allmänna till företrädaren.

Mot bl.a. den här bakgrunden konstaterade utredningen att en omformulering av 12 kap. 6 § SBL var nödvändig för att säkerställa att rättsläget förblev oförändrat, så som det ursprungligen var tänkt. Insikten om att det i vart fall funnits anledning att räkna med att betalning av skatten inte skulle kunna ske i rätt tid utgjorde enligt utredningen en så grundläggande förutsättning för att betalningsansvar ska kunna åläggas att den uttryckligen borde framgå av lagtexten. Detta innebar också att utredningen ansåg att det inte var möjligt att säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blev betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare utan att återinföra någon form av subjektiva rekvisit. För att så långt som möjligt ändå efterleva direktivet valde utredningen att omformulera rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet till att i stället ange att ett krav för betalningsskyldighet var att företrädaren skulle ha insett eller skäligen bort ha insett att skatten inte skulle kunna betalas i tid. En insikt formulerad på det sättet ansågs omfatta såväl det tidigare subjektiva rekvisitet uppsåt som rekvisitet grov oaktsamhet om fråga var om en företrädare som haft ett bestämmande inflytande i den juridiska personen. Med den formuleringen ansåg utredningen att den i vart fall undvek rekvisit med straffrättslig karaktär.²² Författningsförslaget, som också innebar att bestämmelsen i 12 kap. 6 § SBL delades upp, utformades enligt följande.

6 § Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person inte i rätt tid har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en annan juridisk person än ett dödsbo i övrigt har underlåtit att *i rätt tid* betala skatt enligt denna lag [...] är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. *Betalningsskyldighet enligt detta stycke föreligger endast om förutsättningarna i andra stycket är uppfyllda.*

2 st. *Om företrädaren insett eller skäligen bort inse att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid och det, innan skatten skulle ha betalats, inte har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen är företrädaren betalningsskyldig. Om företrädarens underlåtenhet varit ursäktlig föreligger dock inte betalningsskyldighet.*

²¹ Se SOU 2002:8 s. 78 f.

²² Se SOU 2002:8 s. 80.

6 a § Om en företrädare för en juridisk person insett eller skäligen bort inse att han har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta. Om företrädarens handlande varit ursäktlig föreligger dock inte betalningsskyldighet.

6 b § Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §.

6 c § Med företrädare för en juridisk person avses i 6 och 6 a §§ någon som haft ett bestämmande inflytande i den juridiska personen.

Undantaget från betalningsskyldigheten i 6 § andra stycket sista meningen för fall då underlåtenheten varit ursäktlig var också en nyhet. Av författningskommentarerna framgår att den avsåg att fånga in speciella situationer där företrädaren trots att han insett eller bort inse att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid haft fog för att underlåta skatteinbetalningen. Som exempel gavs det fallet att företrädaren av myndigheter uppmanats att fortsätta verksamheten. Ursäktlighetsrekvisitet var också tänkt att täcka rena förbiseenden och misstag.²³ Möjligheten att jämka betalningsskyldigheten vid särskilda skäl ansågs kunna kvarstå oförändrad. Utredningen ansåg också att det fanns skäl att införa en definition av begreppet företrädare och att ansvaret endast skulle omfatta den företrädare som hade det bestämmande inflytandet i den juridiska personen.

9.4.4 Lagrådets kritik och återinförandet av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet

Lagrådet var mycket kritiskt till förslaget att använda andra subjektiva rekvisit än uppsåt och grov oaktsamhet. Om avsikten endast var att återställa tidigare rättsläge borde lagen enligt Lagrådets mening också utformas i närmare anslutning till tidigare gällande rätt.

Mest kritik riktade dock Lagrådet mot att det enligt äldre rätt krävdes grov oaktsamhet för att betalningsansvar skulle kunna komma i fråga, medan förslaget innebar att det räckte med vanlig oaktsamhet ("skäligen borde ha insett"). Enligt Lagrådet talade den skillnaden för

²³ Se SOU 2002:8 s. 142 f.

att också den föreslagna regleringen innebar ett vidare betalningsansvar än som förelåg enligt äldre rätt.

När det gällde införandet av föreskriften om att betalningsskyldighet inte skulle föreligga om underlåtenheten att betala varit ursäktlig påtalade Lagrådet att enbart den omständigheten att en oaktsamhet inte varit grov inte innebär att den varit ursäktlig.

Lagrådet invände också mot att det av betänkandet inte framgick på vilket sätt eller på vilka grunder sådana omständigheter som kunde komma att beaktas som särskilda skäl vid tillämpningen, t.ex. ålder och sjukdom, borde tillmätas relevans om de inte påverkade ursäktligheten. Sammanfattningsvis ansåg Lagrådet att det föreslagna systemet framstod som oklart och svåröverskådligt.²⁴

I den efterföljande propositionen uttryckte regeringen trots Lagrådets kritik ett visst stöd för utredningens förslag men fann ändå att övervägande skäl talade för att de tidigare subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet skulle återinföras.²⁵

Återinförandet av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet ledde i sin tur till att författningsförslaget om ursäktlighet inte infördes och att det med ”särskilda skäl” återigen avsågs vad som gällt sedan tidigare. Genom återförandet av rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återfördes också bevisbördan till Skatteverket.

I 12 kap. 6, 6 a och 6 b §§ SBL gavs nu följande utformning.

6 § Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en annan juridisk person än ett dödsbo i övrigt *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* har underlåtit att betala skatt enligt denna lag [...] är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

2 st. *Betalningsskyldighet är, om inte annat följer av tredje stycket, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap.*

3 st. *Vid ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod avses med förfallodag enligt andra stycket den förfallodag som beslutats med tillämpning av 11 kap. 2 § andra stycket. Beträffande slutlig skatt tillämpas den förfallodag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket.*

²⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 95 ff.

²⁵ Se prop. 2002/03:128 s. 26.

6 a § Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta.

6 b § Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §.

Avslutningsvis ska nämnas att inte heller utredningens föreslagna definition av företrädare infördes men att dess betänkande i stället ledde till flera andra viktiga förändringar vad gäller förfarandet, se avsnitt 4.7. Här ska endast nämnas att samtidigt som de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinfördes flyttades företrädansvarsmålen från allmän domstol till förvaltningsdomstol.

9.4.5 Sammanfattande slutsatser

Tidigare försök att med bibehållande av ansvarets omfattning omformulera bestämmelserna utan de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet har misslyckats. Gränserna för ett personligt ansvar som bestämts av subjektiva rekvisit tycks vara svåra att fånga med endast objektiva förutsättningar eller med rekvisit uttryckta i andra ord än de ursprungligt använda. Det får antas ha sin förklaring i att ansvaret bestämts och därmed formats utifrån omständigheterna i varje enskilt fall. När de faktorer som styrkt ansvaret utgörs av högst individuella omständigheter är det uppenbarligen svårt att med generella termer förenkla lagtexten utan att gränserna för ansvaret förändras.

Efter försöken att förenkla och tydliggöra utformningen av det personliga ansvaret återinfördes de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Rekvisiten har alltsedan dess fortsatt att utgöra ett grundläggande krav för att en företrädare ska påföras betalningsskyldighet för en juridisk persons obetalda skatter eller avgifter.

De gränser för ansvaret som bestämts i rättsfallen från HD är därför fortfarande vägledande vid rättstillämpningen. HD:s praxis har härefter kompletterats med vägledande domar från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).

9.5 Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av uppsåt och grov oaktsamhet i företrädaransvarsmålen

9.5.1 Inledning

Trots att HD:s praxis kompletterats med vägledande prejudikat från HFD får den kritik som riktats mot tillämpningen anses visa på en allmän uppfattning att oförutsebarheten i tillämpningen har ökat. Av kritiken som riktas mot tillämpningen står det också klart att det anses att gränserna för ansvaret ändrats och att tillämpningen upplevs som onyanserad. Det hävdas bl.a. annat att en företrädare, trots det fortsatta kravet på grov oaktsamhet, endast kan undgå ansvar i det fallet att han avvecklar samtliga skulder innan skulden ska betalas och att tillämpningen på så sätt blivit alltmer mekanisk och utan hänsyn till de enskilda omständigheterna i målen. Den omständigheten att domstolarna inte företar någon allsidig och nyanserad bedömning av samtliga omständigheter så som rekvisiten förutsätter har i sin tur medfört att ansvaret kommit att träffa bredare och slå hårdare än vad som kan anses skäligt och motiverat med hänsyn till reglernas utformning och syfte.²⁶ Detta sägs ha lett till att ekonomiskt ansvar för juridiska personers obetalda skatter avkrävs inte bara de grovt culpösa bolagsföreträdarna som regelverket enligt sitt ursprungliga syftemål avsett att träffa, utan också sådana bolagsföreträdare som kan beskrivas såsom seriösa näringsidkare, men vilkas bolag har hamnat i tillfällig illikviditet.²⁷

Den nu beskrivna utvecklingen har ansetts delvis ha sin grund i att tillämpningen flyttat från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol och att tillämpningen där visar på en skärpning i praxis vad gäller tolkningen av innebörden i rekvisitet grov oaktsamhet.²⁸ En möjlig förklaring till en sådan skärpning skulle enligt kritikerna kunna vara just den omständigheten att de subjektiva rekvisiten omarbetades till objektiva motsvarigheter i samband med införandet av skattebetalningslagen 1997. Som nämnts innebar de att den bolagsföreträdare som inte i rätt tid gjorde föreskrivna skatteavdrag och skatteinbetal-

²⁶ Se t.ex. Persson Österman och Svernlöv, Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet, 2013 s. 5 och 74, Persson Österman & Nyquist, Företrädaransvaret, SvSkT 2009 s. 95, Simon-Almendal, Företrädaransvar, s. 106 ff. och 228 ff. och Persson Österman, företrädaransvar – kan det avskaffas, Näringspolitiskt forum, rapport 2017 s. 13 f.

²⁷ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s. 106.

²⁸ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s. 227.

ningar, som huvudregel blev betalningsansvarig, om han inte innan skatten skulle ha betalats vidtog sådana åtgärder som krävdes för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Trots att företrädaransvaret vid 2002 års reform åter konstruerades med subjektiva rekvisit skulle denna huvudregel ha kommit att permanentats i praxis. Härigenom skulle då kunna hävdas att betalningsansvaret, i likhet med det associationsrättsliga betalningsansvaret, kommit att ges karaktär av ett presumtionsansvar.²⁹

Kritiken om att tillämpningen av bestämmelserna är alltför restriktiv och onyanserad har främst riktats mot underinstanserna. I doktrin och artiklar om det skatterättsliga företrädaransvaret nämns dock RÅ 2007 ref. 48 som ett rättsfall som kan ha gett underinstanserna stöd för en skärpt tillämpning. Rättsfallet har särskilt kritiserats för brister i den subjektiva bedömningen.³⁰

Den kritik som framförts får förmodas ha bidragit till de prövningstillstånd som HFD under senare år meddelat i mål om företrädaransvar i syfte att klargöra de rättsfrågor som företrädaransvaret gett upphov till, däribland just tillämpningen av de subjektiva rekvisiten.

Rättsfall från senare tid, HFD 2016 ref. 60 och HFD 2018 ref. 4, har också lyfts fram som en rättstillämpning som nyanserat vad som uppfattats som en mer restriktiv hållning och som ett möjligt tecken på ytterligare en trendförskjutning i praxis.³¹

9.5.2 Bedömningen av grov oaktsamhet i RÅ 2007 ref. 48

Inledning

I NJA 1977 s. 711 och NJA 1979 s. 229, ansåg HD att det inte fanns grund för att göra företrädaren betalningsskyldig trots att någon samlad avveckling av skulderna inte hade skett innan skatten förföll till betalning. Bedömningen i dessa mål har därför uppfattats som en viss uppmjukning av oaktsamhetsbedömningen i NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I–III, där HD uttalade att en företrädare som insåg

²⁹ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s. 22

³⁰ Se Persson Österman och Svernlöv, 2013 s. 35 och Persson Österman & Nyquist, SvSkT 2009 s. 92.

³¹ Se Persson Österman, 2017 s. 25 och Simon-Almendal, Företrädaransvar, plötsligt händer det! – Eller, proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD, Skattenytt 2017 s. 634 och 653 ff.

att skatt inte skulle komma att betalas i tid, för att undgå ansvar för den underlåtna skattebetalningen, var tvungen att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen.³²

Efter att HFD, i RÅ 2007 ref. 48, bedömde en företrädare vara solidariskt betalningsskyldig för bolagets skatt och vid bedömningen särskilt framhöll att företrädaren inte vidtagit några ansvarsbefriande avvecklingsåtgärder innan skatten skulle ha varit betald, ifrågasattes om HFD:s bedömning var att betrakta som en återgång till en mer sträng oaktsamhetsbedömning.³³

I det följande avsnittet görs en analys av RÅ 2007 ref. 48 för att ta ställning till om och i så fall i vilket avseende HFD:s bedömning kan sägas utgöra ett avsteg från hur praxis utvecklats i HD.

Omständigheterna i RÅ 2007 ref. 48 och HFD:s bedömning

Skatteverket beslutade genom omprövning att bolaget skulle betala tillkommande mervärdesskatt för 1998 och 1999 i en utsträckning som medförde att bolaget kom på obestånd.

Skatten, som skulle ha betalats in senast i december 2003, restfördes i januari 2004, tillsammans med skatt, avgifter och mervärdesskatt för redovisningsperioder som hade infallit i slutet av 2003. Trots skulderna drevs verksamheten vidare fram till dess att bolaget försattes i konkurs i januari 2005.

Det förhållandet att företrädaren valt att inte avveckla verksamheten och dess skulder vid en tidigare tidpunkt berodde på att företrädaren, i samband med skattebesluten hösten 2000, hade träffat en överenskommelse med sin bank om att successivt avveckla bolaget. Skulden till banken blev slutbetald först 2004. Under avvecklingsperioden hade löpande driftfordringar betalats och verksamheten hade genererat en blygsam vinst som företrädaren tog ut i lön. Företrädaren försvarade den fortsatta driften med att den inneburit att han kunnat undvika att de största och prioriterade fordringsägarna blev lidande vilket hade blivit fallet vid en omedelbar konkurs. Ingen betalning hade skett till oprioriterade borgenärer. Företrädaren åberopade också att han vid tidpunkten för när målet prövades var tre

³² Se Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 227 och Persson Österman & Nyquist, *SvSkT 2009 s. 91 f.* En redogörelse för avgörandena återfinns i avsnitt 9.3.2 och 9.3.3.

³³ Se Persson Österman & Nyquist, *SvSkT 2009 s. 92.*

fjärdedels sjukpensionär samt ägde en fastighet som var belånad till sitt värde.

HFD ansåg att företrädaren var solidariskt betalningsskyldig för bolagets skatteskuld och motiverade det på följande sätt.

Det är ostridigt att K.S. drivit bolaget vidare i syfte att på sikt avveckla verksamheten, att banken som prioriterad borgenär haft intresse av en sådan fortsatt drift, att oprioriterade borgenärer inte fått betalt samt att rörelsen inte gått med förlust under avvecklingsperioden. Även om den fortsatta driften av bolaget inte har lett till att statens möjligheter att få betalt för den aktuella fordringen försämrats kan konstateras att K.S. inte har vidtagit åtgärder av sådant slag som gör att han kan undgå betalningsskyldighet.

Vad K.S. anfört om sina ekonomiska och personliga förhållanden utgör inte särskilda skäl för att helt eller delvis befria honom från betalningsskyldigheten. Någon annan grund för befrielse har inte framkommit.

Analys

Tillämpningen av de subjektiva rekvisiten i RÅ 2007 ref. 48 har av kritikerna ansetts visa på en återgång till slutsatsen att det *i allmänhet* anses vara åtminstone grovt oaktsamt att inte inleda avvecklingsåtgärder eller rekonstruktion senast på skattens förfallodag, om skatten på grund av likviditetsbrist inte kan betalas i rätt tid. HFD har kritiserats för att ha underlåtit att pröva sakomständigheterna mot den mer nyanserade praxis med ett uppmjukat ansvar som ansetts prägla bedömningen i HD, bl.a. i NJA 1977 s. 711, NJA 1979 s. 229 (för en redogörelse av omständigheterna i dessa rättsfall se avsnitt 9.3.3).³⁴

Vid en jämförelse mellan RÅ 2007 ref. 48 och nu nämnda rättsfall kan följande beaktas.

Vid tidpunkten när skatten förföll till betalning drevs verksamheten i RÅ 2007 ref. 48 vidare i det uttalade syftet att avveckla den samma. Företrädaren saknade helt den förhoppning som företrädarna i NJA 1977 s. 711 och NJA 1979 s. 229 hade om att fortsatt drift skulle medföra att skatten skulle kunna betalas. Företrädaren i RÅ 2007 ref. 48 hade tvärtom full insikt i att inte ens en fortsatt drift skulle kunna ändra det förhållandet att företaget inte skulle kunna betala skatteskulderna. Omständigheterna var därmed också sådana att en

³⁴ Se Persson Österman och Nyquist, SvSkT 2009 s. 95.

inbetalning av skatteskulden skulle leda till att samtliga borgenärens intressen inte kunde iakttas.³⁵ För att undgå betalningsansvar i ett sådant läge visar HD:s praxis att det krävs att företrädaren, trots sin insikt om förhållandena, haft godtagbara skäl för uppfattningen att det fanns fog för att underlåta att betala skatten. Endast då har HD ansett att underlåtenheten inte är en följd av grov oaktsamhet.

Som skäl mot betalningsskyldigheten invände företrädaren i RÅ 2007 ref. 48 bl.a. att den fortsatta driften hade möjliggjort betalning till prioriterade fordringsägare (banken) utan att försämra möjligheten att betala skatten till det allmänna. Även om verksamheten hade avvecklats hade skatten inte kommit att bli betald, samtidigt som företrädaren genom den fortsatta driften gjort sig skuldfri mot banken, vilket normalt får anses som en positiv följd.

I rättsfallet uttalar HFD att *”Även om den fortsatta driften av bolaget inte har lett till att statens möjligheter att få betalt för den aktuella fordringen försämrats kan konstateras att K.S. inte har vidtagit åtgärder av sådant slag som gör att han kan undgå betalningsskyldighet”*. Uttalandet ska jämföras med HD:s uttalanden i 1977 och 1979 års rättsfall om att *”Utredningen ger emellertid inte vid handen, att F genom att även då fortsätta driften försämrat bolagets möjligheter att inbetala skatt under uppbördsterminen.”* respektive *”Utredningen ger inte vid handen att bolagets ställning i allt fall fram till utgången av tiden för uppbörd två dagar senare blev ytterligare försämrad”*.

Samtidigt som HFD i RÅ 2007 ref. 48 anger att det saknar betydelse att den fortsatta driften inte lett till försämrade möjligheter för staten att få betalt för den aktuella fordringen tycks HD låta samma omständighet påverka och t.o.m. leda till att ansvaret och betalningsskyldigheten undanröjs. Här förefaller bedömningarna skilja sig åt vilket kan förklara att HFD:s bedömning tolkats som klart mer restriktiv.³⁶ En alternativ tolkning är dock att även när de objektiva omständigheterna är likartade kan skillnaderna i de subjektiva omständigheterna leda till olika resultat.

När driften i företag, som i HD-fallen, fortsatt på grund av företrädarens förhoppning att verksamheten ska överleva och ge inkomster för att kunna betala skatteskulden kan det tyckas rimligt att försvarligheten i handlandet bedöms utifrån om det funnits grund för förhoppningen. Var den realistisk? En omständighet som talar

³⁵ Jfr NJA 1969 s. 326.

³⁶ Jfr Simon-Almendal, Företrädaransvar, s. 63 och s. 229.

för att företrädarens förhoppning varit realistisk kan då sägas vara omständigheten att förutsättningarna för att göra sig skuldfri i vart fall inte försämrats. Företrädarens uttalade förhoppning kan då sägas ha haft stöd i påvisbara fakta och lett fram till bedömningen att företrädaren hade haft anledning att räkna med att skatten skulle kunna betalas i tid. I både NJA 1977 s. 711 och NJA 1979 s. 229 utgjorde det skälet till att företrädarna inte ansågs ha varit grovt oaktsamma. Det subjektiva rekvisitet var inte uppfyllt eftersom företrädarna av HD ansågs sakna den insikt som krävdes.

I RÅ 2007 ref. 48 däremot fanns ingen uttalad förhoppning eller ens tro hos företrädaren om att den fortsatta driften skulle leda till att den aktuella mervärdesskatteskulden skulle kunna komma att betalas. Tvärtom hade företrädaren full insikt om att skatten inte skulle komma att betalas. För att undgå ansvar måste då företrädarens invändning utgöra ett godtagbart skäl för att han trots den insikten haft fog för uppfattningen att han haft rätt att underlåta att betala in skatten.

I HD:s praxis finns stöd för att i fall där den företrädare som insett att bolagets skatt inte skulle komma att betalas men som av det allmänna, tillika mottagare av den skatt som ska betalas, anmodats att fortsätta driften inte kan anses ha åsidosatt det allmännas intressen till förmån för andra fordringsägares intressen och därmed inte heller ansetts vara grovt oaktsamt (NJA 1981 s. 1014). Även i andra fall där den enskilde getts en felaktig uppfattning om sina skyldigheter vad gäller inbetalning av skatten har det inte ansetts vara fråga om medveten culpa och grov oaktsamhet (NJA 1985 s. 13 och NJA 1994 s. 170).

Det förhållandet att en företrädare tillsammans med endast en av fordringsägarna kommit överens om att fortsätta driften för att betala skulden till denne kan dock inte jämföras med det förhållandet att den enskilde getts en felaktig uppfattning om sina skyldigheter att betala in skatt.

En annan sak är att om företrädaren kan visa att han genom sitt handlande kommit att lindra följderna av den grova oaktsamheten genom att minska den totala skuldsättningen bör det finnas visst utrymme för att beakta det förhållandet vid en prövning av om det finns särskilda skäl till befrielse. Till detta återkommer vi i kapitel 10 som behandlar befrielsegrunderna.

Sammanfattningsvis kan den tolkningen göras att HFD, trots sin något kortfattade motivering, tillämpat de subjektiva rekvisiten så som HD:s praxis ger uttryck för, nämligen med utgångspunkt tagen i vad företrädaren insett om möjligheten att fullgöra sin betalningsskyldighet.

9.5.3 Bedömningen av uppsåt och grov oaktsamhet i HFD 2018 ref. 4

Inledning

Frågan om tillämpningen av bestämmelsernas subjektiva rekvisit och vad som krävs för att en företrädare för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet ska anses ha underlåtit att betala den juridiska personens skulder prövades senast av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 4. Rättsfallet rörde betalningsskyldigheten för en företrädare för ett aktiebolag som under cirka två års tid hade haft ekonomiska svårigheter och som inte i rätt tid betalat arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. I målet rörde det sig om skatt hänförlig till en förfallodag. Bolagets betalningsoförmåga var kopplad till att banken fyra dagar innan förfallodagen utan förvarning hade dragit in bolagets checkkredit. Utredningen visade att bolagets styrelse omedelbart hade vidtagit åtgärder för att säkra extern finansiering för att kunna betala skatten och när det hade misslyckats hade bolaget, dagen efter att skatten förföll till betalning, ansökt om företagsrekonstruktion. Med ändring av utgången i underinstanserna fann HFD att företrädaren inte hade varit grovt oaktsam. Rättsfallet hör således till den kategori där företrädaren inte ansetts ha haft anledning att räkna med att skatten inte skulle komma att betalas i tid och att den underlåtna inbetalningen inte ansetts vara grovt oaktsam. I rättsfallet redogör domstolen för sin tolkning av gällande rätt och innebörden av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Domskälen är centrala och redovisas här utförligt.

Allmänt om förutsättningarna för företrädaransvar enligt HFD 2018 ref. 4

Beträffande de grundläggande förutsättningarna för företrädaransvar anför domstolen följande:

De grundläggande förutsättningarna för att en företrädare för en juridisk person ska bli betalningsskyldig för den juridiska personens skatter och avgifter är att dessa inte har betalats och att det inte heller senast på förfallodagen har vidtagits verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen. Verksamma åtgärder är bl.a. ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion (se t.ex. HFD 2015 ref. 58 och HFD 2016 ref. 60).

Det räcker dock inte med att konstatera att dessa förutsättningar är uppfyllda för att företrädaransvar ska kunna utkrävas. Kravet på att underlåtenheten att betala skatten eller avgiften ska ha skett med uppsåt eller av grov oaktsamhet innebär tvärtom att det i varje enskilt fall måste göras en bedömning bl.a. av vilka handlingsalternativ som företrädaren hade att tillgå liksom av hans eller hennes skäl för att vidta eller avstå från vissa åtgärder (HFD 2016 ref. 60). Vid den bedömningen måste beaktas både vad som har föranlett att skatten eller avgiften inte har betalats och varför företrädaren inte senast på förfallodagen har vidtagit verksamma åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder. Även omständigheter som har inträffat efter förfallodagen kan behöva beaktas.

Som allmän förutsättning gäller dessutom att tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar ska vara nyanserad och att utrymmet för att undkomma sådant ansvar inte får bestämmas alltför restriktivt (RÅ 2009 ref. 72).

Innebörden av uppsåt och grov oaktsamhet enligt HFD 2018 ref. 4

När det gäller uppsåtsfallen konstaterar domstolen att typsituationen vid företrädaransvar är att det har funnits likvida medel på förfalldagen, men att betalning trots detta har underlåtit, eller att likvida medel har funnits kort tid före förfallodagen, men att dessa har använts för betalning av andra skulder, t.ex. leverantörsskulder.

När det gäller oaktsamhetsfallen anger domstolen följande:

Det är en utgångspunkt vid bedömningen att en företrädare som driver verksamheten vidare – trots att han eller hon har insett eller borde ha insett att en fortsatt drift medför en påtaglig risk för att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet – får anses ha agerat grovt oaktsamt. Så är i all synnerhet fallet om företrädaren har använt medel avsedda för skatter och avgifter som riskkapital i verksamheten eller på annat sätt medvetet har tagit en risk i fråga om den juridiska personens förmåga att betala sina skatter och avgifter. I de sistnämnda situationerna bör förutsättningar för företrädansvar i princip alltid anses föreligga om ansvarsbefriande åtgärder inte har vidtagits senast på förfallodagen.

Bedömningen av om, och i så fall när, företrädaren borde ha haft anledning att misstänka att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sina skyldigheter påverkas bl.a. av graden av företrädarens inflytande och den juridiska personens ekonomiska situation. En företrädare som brister i sitt ansvar att fortlöpande följa upp och kontrollera den ekonomiska ställningen och övriga ekonomiska förhållanden som är av betydelse för förmågan att betala skatter eller avgifter får regelmässigt anses ha agerat grovt oaktsamt. Även i dessa fall bör förutsättningar för betalningsskyldighet således normalt anses föreligga om företrädaren inte ser till att verkamma åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder vidtas senast på förfallodagen. Vid bedömningen måste dock också företrädarens individuella förutsättningar och hans eller hennes situation i övrigt beaktas, i den mån dessa förhållanden kan antas ha betydelse för insikten hos företrädaren om den juridiska personens betalningsförmåga.

I sammanhanget ska vidare betonas att de krav som kan ställas på företrädaren att hålla sig informerad om verksamhetens utveckling så att erforderliga åtgärder snabbt kan vidtas är högre om den juridiska personen befinner sig i en utsatt ekonomisk situation. Detta gäller oavsett om denna situation har uppkommit på grund av förhållanden direkt hänförliga till den aktuella verksamheten, t.ex. en större kundförlust, eller till följd av yttre omständigheter, såsom en allmän nedgång i branschen.

Av betydelse är också om de ekonomiska problemen har förelegat under en längre tid eller om betalningsoförmågan beror på händelser som har varit plötsliga och oförutsedda. I den sistnämnda situationen kan det – särskilt om det rör sig om händelser som har inträffat i nära anslutning till förfallodagen – inte sällan anses vara försvarligt att driva verksamheten vidare även någon tid efter det att skatterna och avgifterna har förfallit till betalning. Detsamma kan gälla t.ex. om företrädaren vid kontakt med berörda myndigheter har blivit uppmanad att fortsätta driften ytterligare en tid. Vid bedömningen måste dock även beaktas om företrädaren under denna tid har gjort det som kan begäras för att försöka reda upp situationen.

Av det nyss sagda följer också att det kan ha betydelse under hur lång tid och vid hur många förfallodagar som företrädaren har underlåtit att betala skatterna och avgifterna. Att avvecklingsåtgärder har vidtagits och skulden avser endast den förfallodag som närmast har föregått dessa åtgärder är något som kan tala emot företrädansvar.

Analys

HFD anger att det är en utgångspunkt vid bedömningen att en företrädare som driver verksamheten vidare – trots att han eller hon har insett eller borde ha insett att en fortsatt drift medför en påtaglig risk för att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet – får anses ha agerat grovt oaktsamt.

Som tidigare utredning också funnit kan detta sätt att uttrycka oaktsamheten ses som en omskrivning av vad HD i sina rättsfall framhållit om att ansvar förutsätter att företrädaren haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av bolaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter att inbetala skatt inte skulle kunna fullgöras i rätt tid.³⁷

HFD tydliggör vidare i avgörandet att bestämmelserna om företrädaransvar innebär att redan ett konstaterande av de objektiva förhållandena att skatten inte betalats på förfallodagen och att verk samma åtgärder inte vidtagits, inte räcker för att grov oaktsamhet ska föreligga. Genom den detaljerade redogörelsen av vad tillämparen kan behöva beakta vid bedömningen klargörs att förhållandena i det enskilda fallet alltid ska beaktas vid bedömningen av om underlåtenheten att betala skatt är en följd av grov oaktsamhet. Inte heller är det tillräckligt att konstatera att företrädaren har insett eller borde ha insett att en fortsatt drift medför en påtaglig risk för att skatten inte kommer att kunna betalas. Härutöver krävs att det inte framkommit att företrädaren trots detta haft anledning att tro att betalningsunderlåtenheten var godtagbar.

Rättsfallet får anses innehålla en redogörelse för omständigheter som i praxis från såväl HD som HFD särskilt har beaktats vid bedömningen av rekvisitet grov oaktsamhet.

9.5.4 Sammanfattande slutsatser

Efter en genomgång av såväl RÅ 2007 ref. 48 som HFD 2018 ref. 4 drar utredningen den slutsatsen att vägledande avgöranden om företrädaransvaret uppvisar ett till innehållet konsekvent förhållningssätt vad gäller tillämpningen av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. I den utsträckning som rättstillämparen varit osäker på huruvida ansvaret kommit att skärpas får vidare avgörandet i HFD 2018

³⁷ Se SOU 2002:08 s. 75.

ref. 4 anses visa att även i allmän förvaltningsdomstol har avsikten varit att följa de bedömningar som ursprungligen legat till grund för företrädaransvaret. Dessa präglas av att ansvaret förutsätter att företräddaren haft anledning att räkna med att skatten inte skulle komma att betalas i tid men ändå inte vidtagit vad som rimligen kan begäras i syfte att tillvarata samtliga borgenärers intresse.

9.6 Överväganden avseende behovet av en reformering av de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar

Utredningens bedömning: Nuvarande krav på uppsåt eller grov oaktsamhet för att bli personligen betalningsansvarig bör behållas. Högsta domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden om begreppens innebörd bör fortsatt vara vägledande för tillämpningen. Begreppens innebörd bör klargöras i lagtexten.

9.6.1 Skälen för att behålla de subjektiva rekvisiten

I vägledande praxis om företrädaransvar har HD och HFD genom att tillämpa bestämmelserna om företrädaransvar tagit ställning till vad som ska avses med att en företrädare uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in den juridiska personens skatt. Av störst intresse är förstås tolkningen av vad som betecknas som grov oaktsamhet. Utredningens bedömning är att praxis från de högsta instanserna visar på att det vid ansvarsbedömningen finns utrymme att beakta alla objektiva och subjektiva omständigheter som kan ha inverkat på företräddarens handlande. Det grundläggande aktsamhetskravet som ställs på att företräddaren – när den juridiska personen hamnat i ekonomiska svårigheter – är skyldig att genom handling tillvarata samtliga borgenärers intressen framstår vidare enligt utredningen som ett rimligt krav. Att det aktsamhetskravet inte ska leda till företrädaransvar annat än i de fall när företräddaren haft eller borde ha haft insikt om risken för betalningsunderlåtelse ger vidare förutsättningar för ett avgränsat ansvar där hänsyn tas till individuella förutsättningar. Praxis visar också på att det även härutöver finns utrymme att beakta omständigheter som i det enskilda fallet anses tala mot att företräddaren kan betraktas som grovt oaktsam och därmed mot

ansvar. Sammanfattningsvis menar utredningen att den vägledande praxis om företrädaransvar som bygger på tillämpningen av de subjektiva rekvisiten ger uttryck för ett ändamålsenligt avgränsat ansvar. Frågan är om det ändå finns skäl för en ny utformning av ansvaret?

Uppsåt och grov oaktsamhet är starka uttryck som för tankarna till straffrätten och till brottsliga handlingar. Det är därför förståeligt att en företrädare för ett företag med betalningssvårigheter inte inser att en underlåten skatteinbetalning kan komma att läggas till grund för att han eller hon anses ha varit grovt oaktsam och medföra att förutsättningarna för att påföras ett personligt ansvar för företagets skatteskulder anses uppfyllda.

Den omfattande kritik som riktats mot företrädaransvaret tillsammans med det faktum att HFD funnit skäl att i flera vägledande avgöranden klargöra begreppens innebörd talar vidare för att gränserna för ansvaret innebär svårigheter också för den som har som uppgift att tillämpa bestämmelserna.

Som framgått av avsnitt 9.4.2 har det redan tidigare ansetts att bestämmelserna skulle vinna i tydlighet och bli mer förutsebara om det gick att formulera ansvaret i endast objektiva förutsättningar. En sådan ordning skulle bättre överensstämma med regleringen inom andra områden av förvaltningsrätten.

Att införa objektiva förutsättningar för ansvar har dock prövats utan framgång; se avsnitt 9.4. Det ledde till ett icke önskvärt utvidgat ansvar och medförde att bevisbördan för företrädarens insikt om att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid övergick från Skatteverket till den skattskyldige.

Ett nytt försök att ta bort de subjektiva rekvisiten skulle därför behöva kombineras med att förutsättningarna för ansvar preciseras. Den eftersträlvade nyanserade bedömningen av omständigheterna i det enskilda fallet skulle behöva komma till uttryck i lagtexten. Om reglerna om befrielse från ansvar samtidigt skulle ges en generösare utformning skulle det möjligtvis kunna kompensera för den omkastade bevisbördan vid införandet av objektiva förutsättningar. Även med sådana åtgärder bedömer dock utredningen att den risk för att företrädaransvaret utvidgas på ett icke avsett sätt som tidigare reformer visat på är svår att bortse från.

Ett slopande av de subjektiva rekvisiten skulle dessutom medföra en ny lagtext att förhålla sig till. Den praxis som under lång tid utvecklats av både HD och HFD om tillämpningen av de subjektiva

rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet utgör enligt utredningens uppfattning en till sitt innehåll konsekvent tillämpning av rekvisiten i linje med lagstiftningens uttalade syfte. Denna vägledning kring begreppens innebörd skulle gå förlorad om de subjektiva rekvisiten tas bort. En sådan utveckling kan inte sägas leda till ökad förutsebarhet eller underlätta för den enskilde företrädaren, i vart fall inte inom överskådlig tid. Genom att behålla lagtextens förutsättningar för ansvar ger tidigare praxis fortsatt vägledning vid rättstillämpningen, vilket är av värde för förutsebarheten.

Begreppen uppsåt eller grov oaktsamhet är mycket högt ställda krav på graden av företrädarens försumlighet. Om avsikten skulle vara att mildra ansvaret genom en reformering av de subjektiva rekvisiten återstår i stort sett endast att begränsa ansvaret till rent uppsåtliga förfaranden från företrädarens sida. Ett sådant begränsat ansvar skulle dock inte bibehålla den preventiva effekt som ansvaret har i dag och skulle därför inte överensstämja med utredningens direktiv. Att ersätta de nuvarande subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet med andra rekvisit har redan prövats och ansågs då leda till ett utvidgat ansvar vilket ledde till ett underkännande av konstruktionen.

Sammanfattningsvis är utredningen av uppfattningen att kravet på att ansvaret ska förutsätta uppsåt eller grov oaktsamhet ska behållas.

Utredningens uppdrag, att se till att bestämmelserna inte bidrar till att livskraftiga företag avvecklas i förtid på grund av att företrädaren befarar att drabbas av personligt ansvar för företagets skattekulder, bör lösas på annat sätt än genom en ingripande reformering av nuvarande förutsättningar för ansvar. Utredningen föreslår därför att företrädaren kan ansöka om ett rådrum innan ansvaret inträder, se kapitel 13. Vidare föreslår utredningen att möjligheterna till befrielse från ansvar ska öka, se kapitel 10.

9.6.2 Skälen för att klargöra de subjektiva rekvisitens innebörd och hur ett sådant klargörande bör utformas

Som nämnts har HFD i några vägledande avgöranden under senare år markerat att prövningen av företrädaransvaret ska vila på en nyanserad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Kritik har dock riktats mot att prejudikaten inte fått genomslag i underinstanserna och att rättstillämpningen där fortfarande är tämligen

schematisk. Den undersökning av underrättspraxis som utredningen låtit genomföra ger visserligen inte stöd för att en sådan schematisk rättstillämpning förekommer i någon utbredd omfattning. Det hindrar emellertid inte att det kan finnas skäl att i lagtexten särskilt lyfta fram vad som utgör den kärna som vuxit fram i rättspraxis vid tillämpningen av de subjektiva rekvisiten och då särskilt när det avser vad som i detta sammanhang karaktäriserar grov oaktsamhet.

Genom ett sådant tillägg markeras att det inte räcker med att konstatera att företrädaren inte innan fordran förfallit till betalning vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder utan att en närmare bedömning av omständigheterna i fallet behöver göras.

I rättspraxis har kriterierna för avgränsningen av de subjektiva rekvisiten på detta område – med lite olika modifieringar – formulerats enligt något av följande alternativ.

I det första alternativet anges att grov oaktsamhet föreligger om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företrädaren inte gjort allt vad som rimligen kan krävas av honom eller henne för att skydda var och en av borgenärerna.

I det andra alternativet anges att grov oaktsamhet föreligger om företrädaren fortsatt verksamheten trots att han eller hon har insett eller borde ha insett att en fortsatt drift skulle medföra en påtaglig risk för att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet.

En gemensam och grundläggande förutsättning är att företrädaren åtminstone borde ha insett att skatter eller avgifter inte skulle kunna betalas i rätt tid med rätt belopp eller, som det uttrycks i det andra alternativet, borde ha insett den påtagliga risken för detta. Om företrädaren däremot haft anledning att räkna med att skatten eller avgiften skulle kunna betalas föreligger inte grund för personligt betalningsansvar. Företrädaren kan ha haft välgrundade förväntningar om att få betalt för utestående fordringar eller att få banklån och därför avvaktat en kortare tid med att inleda avvecklingsåtgärder.

I det första alternativet ska företrädaren, förutom insikten om den bristande förutsättningen för skattebetalningen, ha underlåtit att vidta de åtgärder som rimligen kan begäras i den uppkomna situationen. I regel har det inneburit att företrädaren måste ha fått till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med

hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen. I vissa fall har dock företrädaren ansetts ha haft skälig anledning att inte betala in skatten, exempelvis om berörda myndigheter uppmanat till att fortsätta verksamheten.³⁸

I det andra alternativet har företrädaren fortsatt driften trots att det medfört en påtaglig risk för att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet. För att undvika betalningsansvar borde företrädaren i det läget i stället ha vidtagit verk samma åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. På liknande sätt som angavs i det första alternativet kan dock företrädaren ha bibringats uppfattningen att det varit godtagbart att fortsätta verksamheten. Även i ett sådant fall visar praxis att grov oaktsamhet inte anses föreligga.

Innebörden av de båda alternativen är således snarlik, även om denna uttrycks på olika sätt. Att det andra alternativet innefattar en riskbedömning – dvs. att företrädaren insett eller borde ha insett att det fanns en påtaglig risk – avseende fullgörandet av betalningsskyldigheten, är kopplat till den fortsatta driften och torde i praktiken inte påverka utfallet av den bedömning som görs när det konstaterats att betalningen inte kunnat fullgöras. Det första alternativet är lite mer allmänt hållet och fångar även upp fall då någon drift i egentlig mening inte längre bedrivs, men den juridiska personen ändå har utgifter, t.ex. i form av räntor eller hyror. Ordalydelsen medför också att det inte behöver råda något tvivel om att det första alternativet, förutom företrädare för företag, även omfattar företrädare för andra skattskyldiga juridiska personer, t.ex. ideella föreningar och stiftelser. Ytterligare en fördel med det första alternativet är att skrivningen om att företrädaren ska ha gjort allt vad som rimligen kan krävas av honom får anses rymma det fallet att företrädaren trots insikten om att skatten inte kommer att kunna betalas i tid kan anses ha haft skälig anledning att underlåta att betala in skatten. Det första alternativet är dessutom något lättare att förena med den föreslagna rådrumsregeln; se om denna i kapitel 13. Utredningen stannar därför vid att välja det första alternativet som tillägg till lagtexten för att precisera avgränsningen av de subjektiva rekvisiten.

Tillägget är utformat med sikte på betalningsskyldighet som är kopplad till skatter och avgifter som avses 59 kap. 13 § SFL, dvs.

³⁸ Se avsnitt 9.3.5.

främst källskatt som innehållits men inte betalats in, obetalda arbetsgivaravgifter och obetald mervärdesskatt.

Frågan är om tillägget också ska omfatta de fall som behandlas i 59 kap. 12 och 14 §§ SFL.

Bestämmelsen i 12 § handlar om företrädarens betalningsskyldighet för det belopp som den juridiska personen gjorts ansvarig för till följd av att företrädaren inte gjort skatteavdrag eller anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 § SFL.

När skatteavdrag inte gjorts finns ofta anledning att misstänka att arbetsgivaren och arbetstagaren har avtalat om svarta löner, men det kan förekomma situationer när frågan om skatteavdrag ska göras är svårbedömd. Ett exempel kan vara när den juridiska personen anlitat ett företag som tillhandahåller arbetskraft, men förhållandena talar för att arbetstagarna har utfört arbetet i egenskap av anställda hos uppdragsgivaren. I ett sådant fall kan det brista i förutsättningarna för att underlåtenheten att göra skatteavdrag ska medföra företrädaransvar.

Betalningsskyldigheten när skatteavdrag inte har gjorts är knuten till tidpunkten för underlåtenheten och inte till tidpunkten för när skatten ska betalas. Det betyder att frågan om företrädaren handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt genom att betala ut ersättning för utfört arbete utan att göra skatteavdrag ska bedömas redan vid utbetalningen av ersättningen. Bedömningsgrunden blir därmed inte densamma som när betalningsskyldigheten inträder först när skatten förfaller till betalning.

Till bilden hör också att den som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag kan dömas till böter eller fängelse enligt 6 § skattebrottslagen. Samma subjektiva rekvisit är alltså tillämpliga enligt denna paragraf. Utredningen anser att det inte bör komma i fråga att införa en föreskrift i skattebrottslagen om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Det talar för att inte heller införa någon sådan föreskrift beträffande företrädaransvaret när skyldigheten att göra skatteavdrag inte har fullgjorts.

Enligt 10 kap. 14 § SFL ska anmälan om F-skatt göras senast den dag arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalningen gjordes. Det är samma tidpunkt som när skatten på ersättningen skulle ha betalats in (62 kap. 3 § SFL). I detta avseende finns alltså ingen skillnad mot vad som gäller för ansvaret enligt 59 kap. 13 § SFL.

Anmälningsskyldighet om F-skatt föreligger emellertid bara om det är uppenbart att den som utfört arbetet och är godkänd för F-skatt är att anse som anställd hos den som betalar ut arbetsersättningen. Detta ska också ha stått klart för utbetalaren. Det ställs höga krav på bevisningen (RÅ 2003 ref. 91). För företrädaransvar krävs också att företrädaren haft uppsåt eller varit grovt oaktsam med avseende på att F-skattesystemet har tillämpats i ett uppenbart anställningsförhållande och att anmälan inte har gjorts. Bevisbördan ligger på Skatteverket.³⁹ Det torde därför vara endast i klara fall som ansvar åläggs företrädaren för att denne brutit i anmälningsskyldigheten. Det talar för att det inte heller i fråga om anmälningsskyldigheten bör införas någon föreskrift om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten.

Till grund för ett ställningstagande i ansvarsfrågan ska dock alltid ligga en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet, även om det inte markeras särskilt. Inte minst är det av betydelse i de fall frågan om skatteavdrag ska göras är svårbedömd.

Bestämmelsen i 59 kap. 14 § tar sikte på att en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt med för stort belopp. De subjektiva rekvisiten är alltså knutna till lämnandet av den oriktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet till myndigheten.⁴⁰ Kopplingen till en oriktig uppgift innebär också att uppgiftens beskaffenhet är av intresse. Med hänsyn till bestämmelsens utformning lämpar sig inte den föreslagna föreskriften om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet att införas i 14 §.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen att det vid bedömningen enligt 59 kap. 13 § av om företrädaren av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift ska införas en bestämmelse om att det särskilt ska beaktas om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet i tid och företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna.

³⁹ Se prop. 2010/11:165 s. 1005.

⁴⁰ Se prop. 1993/94:50 s. 292 och prop. 1996/97:100 s. 444 f.

Vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten måste samordnas med innehållet i befrielseregeln, se om den regeln i kapitel 10.

9.7 Ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL kompletteras med en bestämmelse om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen

Utredningens förslag: I bestämmelsen om företrädaransvar när företrädarkaren inte har betalat skatt eller avgift klargörs att vid bedömningen av om företrädarkaren varit grovt oaktsam ska det särskilt beaktas om företrädarkaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företrädarkaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna.

9.7.1 Skälen för utredningens förslag

Om en juridisk person hamnat i ekonomiska svårigheter och riskerar att inte kunna fullgöra sin betalningsskyldighet har företrädarkaren, som utvecklats i avsnitt 9.3.6, ett ansvar för att i tid göra vad som rimligen kan begäras för att tillvarata samtliga borgenärers intresse att få betalt för sina fordringar. Företrädarkarens solidariska betalningsskyldighet för den juridiska personens skatter och avgifter enligt 59 kap. 13 § SFL grundar sig på att företrädarkaren inte tagit detta ansvar. Betalningsskyldigheten förutsätter dock att företrädarkaren handlat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet.

Typsituationen för uppsåtsfallen är att det har funnits likvida medel på förfallodagen, men att betalning trots detta har underlåtit, eller att likvida medel har funnits kort tid före förfallodagen, men att dessa har använts för betalning av andra skulder, t.ex. leverantörsskulder.

När det gäller frågan om ett oaktsamt beteende från företrädarkarens sida kan betecknas som grovt ska bedömningen enligt utvecklad praxis alltid göras med beaktande av alla omständigheter i det enskilda fallet. En utgångspunkt enligt praxis är att den företrädarkare som insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet av skatter och avgifter, men som inte

gjort vad som rimligen kan begäras av honom eller henne för att skydda var och en av borgenärerna får anses ha agerat grovt oaktsamt. Visar omständigheterna å andra sidan att det funnits godtagbara skäl för att underlåta att betala in skatten är underlåtenheten inte att anse som ett utslag av ett grovt oaktsamt beteende.

För att säkerställa att begreppet grov oaktsamhet tillämpas i enlighet med vad som nu beskrivits och i enlighet med den praxis som vuxit fram, föreslås att ett tillägg görs i nuvarande 59 kap. 13 § SFL som anger vad som *särskilt* ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren handlat grovt oaktsamt.

Avsikten med regeländringen är att sätta fokus på att ansvarets gränser bestäms vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten med beaktande av de individuella förutsättningarna för personligt ansvar i det enskilda fallet. Det kommer först och främst till uttryck genom att den tillagda regeln förutsätter att en prövning görs av vilken insikt om de ekonomiska problemen som företrädaren haft eller borde ha haft i det specifika fallet och hur företrädaren agerat i den uppkomna situationen. Av ordalydelsen följer att även andra förhållanden ska beaktas vid bedömningen. På så sätt ger lagtexten besked om att de objektiva omständigheterna – dvs. att företrädaren innan skatten har förfallit till betalning har vidtagit verksamma åtgärder för att avveckla skulderna i samtliga borgenärers intresse – inte nödvändigtvis bör ges en avgörande roll vid bedömningen av om de subjektiva förutsättningarna för ansvar är uppfyllda eller inte, utan att bedömningen ska vila på en nyanserad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

Avsikten är således att regeländringen ska motverka en mekanisk tillämpning av de subjektiva rekvisiten utan hänsynstagande till omständigheterna i det enskilda fallet.

10 Befrielse från betalningsskyldighet

10.1 Inledning

I enlighet med direktiven ska utredningen, vid sidan av att överväga om det finns behov av att ändra de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12–14 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, också ta ställning till om det finns behov av att ändra bestämmelsen i 15 § om befrielse från betalningsskyldighet. Enligt den får en företrädare helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl.

Utredningens överväganden ska syfta till att minimera riskerna för att den personliga betalningsskyldigheten som följer av ansvarsbestämmelserna bidrar till att livskraftiga företag avvecklas. En seriös och skötsam företrädare som driver ett egentligt livskraftigt företag men hamnat i vad som med fog kan antas vara endast tillfälliga ekonomiska svårigheter, ska inte av rädsla för personligt ansvar för företagets skatteskulder drivas till att i förtid och i onödan avveckla verksamheten. Det ställer bl.a. krav på att regelverket är tydligt och tillämpningen förutsebar. Lagstiftningen måste därutöver innehålla ett skydd som säkerställer utrymmet för att i varje enskilt fall göra nyanserade bedömningar av skäligheten i betalningsskyldigheten. Om en företrädare anses betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift på grund av det ansvar som tillkommer legala företrädare, men det utifrån förhållandena i det enskilda fallet ändå bedöms oskäligt att ålägga företrädaren en personlig betalningsskyldighet, måste det finnas möjlighet till befrielse.

Som redogjorts för i kapitel 9 är företrädaransvaret och dess betalningsskyldighet utformat med en för skatterätten atypisk konstruktion. Gränserna för ansvaret sätts främst av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet, hämtade från straffrätten. Utredningen har funnit att övervägande skäl talar för att behålla de subjektiva rekvi-

siten. En följd av detta är att tidigare praxis fortsatt ger vägledning vid rättstillämpningen.

Utredningens ställningstagande vad gäller ansvarets omfattning innebär att praxis också fortsatt ger besked om befrielseregeln tillämpningsområde. Endast i de situationer som det finns ett ansvar finns skäl att befria från betalningsskyldighet.

Kravet att en företrädare uppsåtligt eller av grov oaktsamhet ska ha underlåtit att betala den juridiska personens skatt innebär ett objektivt sett högt ställt krav på försumlighet av företrädaren. Med en sådan reglering för att påföras ansvar framstår det i och för sig som rimligt att utrymmet för att medges befrielse från samma ansvar är mer begränsat.

Även om samma krav för ansvar behålls – att företrädarens försumlighet ska anses som minst grovt oaktsam – finns skäl att vid överväganden om befrielseregeln och om den bör ändras beakta att ansvaret sedan det infördes utvidgats vad gäller vilka handlingar som kan leda till ansvar. Från att ursprungligen endast ha avsett en arbetsgivares betalningsskyldighet för avdragen skatt på anställds lön har ansvaret utvidgats till att i dag omfatta även betalningsskyldighet för i stort sett samtliga skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen. Härtill kommer att det samhälle som juridiska personer verkar i ser annorlunda ut i dag jämfört med när reglerna ursprungligen infördes.

I detta kapitel redogör utredningen för befrielseregeln bakgrund och den vägledande praxis som utvecklats kring dess tillämpning. Utredningen studerar och belyser också den kritik som riktats mot tillämpningen och mot bestämmelsens utformning. Som underlag för utredningens överväganden läggs också vad som anförts av Skatteverket och Statskontoret i deras utförda utredningsuppdrag beträffande befrielseregeln samt de resultat som utredningens egen undersökning visat på beträffande rättstillämpningen hos Skatteverket och i domstol. Mot denna bakgrund överväger utredningen sedan om befrielseregeln tillämpningsområde bör utvidgas och förtydligas och hur den i så fall bör utformas i syfte att bidra till att nå målsättningen att så långt det går säkerställa att företrädare för livskraftiga företag inte i onödan ska hämmas av företrädaransvarsreglerna.

10.2 Bakgrund

Motsvarigheten till dagens bestämmelse i 59 kap. 15 § SFL om att företrädaren helt eller delvis får befrias från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl har funnits alltsedan bestämmelsen i 77 a § uppbördsförordningen (1953:272), förkortad UF, infördes år 1967. Som tidigare redogjorts för tillkom lagstiftningen med anledning av att det ansågs att aktiebolagsformen, särskilt vad gällde fåmansbolagen, mer eller mindre medvetet hade utnyttjats för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.¹ Uppbördsutredningen, vars betänkande låg till grund för lagstiftningen, förslög därför att en ställföreträdare för en juridisk person skulle kunna bli solidariskt betalningsskyldig för skatt på en arbetstagares lön, som innehållits men inte betalats in. Enligt uppbördsutredningens mening krävdes dock att ställföreträdaren, i likhet med vad som i allmänhet gäller när fråga är om utdömande av skadestånd, handlat minst oaktsamt. Utredningen stannade dock för att kravet skulle vara detsamma som gällde för att en ställföreträdare skulle kunna dömas för åsidosättandet av skyldigheten att inbetala skatt som innehållits för annan enligt 80 § 1 mom. 2 st. UF, nämligen att företrädaren gjort sig skyldig till minst grov oaktsamhet. Enligt uppbördsutredningen skulle dock undantag kunna göras även från en betalningsskyldighet som följde av ett sådant ansvar. Utredningen anförde:²

För att ställföreträdare skall kunna förpliktas att solidariskt med bolaget utge innehållen men oredovisad skatt, bör med andra ord enligt vår mening krävas, att ställföreträdaren förfarit på sådant sätt att han är underkastad straffansvar enligt 80 § 1 mom. andra stycket UF. Därmed vill vi emellertid inte ha sagt att man under alla förhållanden också skall ålägga ställföreträdare full solidarisk betalningsskyldighet då straffbarhet föreligger. Då särskilda skäl därtill föreligger bör därför betalningsskyldigheten kunna jämkas eller eftergivas.

Utredningen ansåg alltså att det fanns situationer då en ställföreträdare som varit minst grovt oaktsam enligt straffbestämmelsen inte skulle bli solidarisk betalningsskyldig. När särskilda skäl förelåg, borde betalningsskyldigheten enligt utredningen kunna jämkas eller efterges. Vad utredningen avsåg med särskilda skäl angavs dock inte. Frågan vad som kunde vara att hänföra till särskilda skäl blev inte

¹ Se SOU 1965:23 s. 181 ff. och prop. 1967:130 s. 130 ff.

² Se SOU 1965:23 s. 187.

heller uppmärksammas vid förslaget remissbehandling eller i den proposition varigenom förslag till bestämmelsens införande lades fram för riksdagen.³ När ärendet behandlades i riksdagen framhöll bevillningsutskottet att några allvarigare invändningar från rättssäkerhetssynpunkt inte kunde riktas mot lagstiftningen, samtidigt som utskottet erinrade om att betalningsskyldigheten kunde jämkas eller efterges när särskilda skäl därtill förelåg.⁴ Inte heller utskottet gav dock någon anvisning om vad som avsågs med särskilda skäl.

De ursprungliga förarbetena ger alltså mycket liten ledning om vad som vid tillämpningen var tänkt att utgöra särskilda skäl för befrielse. Frågan överlämnades i stället åt praxis.

Till befrielseregelns bakgrund hör också att den tillfälligt påverkades av det försök att utforma företrädaransvaret med objektiva rekvisit som gjordes i samband med att skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, infördes. För att uppnå syftet med den lagändringen – att omfattningen av betalningsskyldigheten skulle bibehållas oförändrad – ansågs krävas att omständigheter som dessförinnan hade beaktats vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten i stället skulle beaktas vid bedömningen av om det fanns skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten.⁵ Som exempel på sådana omständigheter nämndes i förarbetena det fallet att en styrelseledamot inte haft anledning att misstänka att bolagets förpliktelser mot det allmänna inte skulle komma att fullgöras.⁶ I samband med att de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinfördes 2003 uttalade regeringen att det med särskilda skäl återigen skulle avses vad som gällt tidigare enligt t.ex. 77 a § uppbördslagen (1953:272), förkortad UBL, och att vägledning vid bedömningen av om särskilda skäl för befrielse föreligger fortsatt kunde fås genom den praxis som utvecklats före SBL:s tillkomst.⁷ I de fall då företrädaren med fog saknat insikt om att skatten inte skulle kunna betalas och betalningsskyldigheten därför borde begränsas är således tanken med nuvarande lagstiftning att den hänsynen, som huvudregel, fortsatt ska tas redan vid bedömningen av förutsättningarna för ansvar, inte vid bedömningen av om det finns grund för att befria företrädaren från ansvar.

³ Se prop. 1967:130 s. 130 ff.

⁴ Bevillningsutskottets betänkande 1967:53 s. 61.

⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 440 ff. och s. 592.

⁶ Se NJA 1974 s. 297, redovisat i avsnitt 9.3.4.

⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 26. Uppbördsförordningen (UF) övergick 1974 till att vara uppbördslagen (1953:272), UBL.

10.3 Rättsfall från Högsta domstolen

Nedan redogörs för ett antal centrala rättsfall i vilka Högsta domstolen (HD) prövat frågan om vad som kan anses utgöra särskilda skäl för hel eller delvis befrielse, med dåvarande lagstiftnings utformning benämnt eftergift eller jämkning.

NJA 1971 s. 296 I–III

Första gången frågan prövades var i rättsfallen *NJA 1971 s. 296 I–III*. Efter att ha konstaterat att förarbetena gav mycket liten ledning för när undantagsregeln om jämkning och eftergift i 77 a § UF skulle användas konstaterade domstolen att de ändamålsöverväganden som åberopats till stöd för att göra ställföreträdaren betalningsskyldig ändå gav vissa anvisningar. Lagstiftningen riktade sig främst till fåmansbolag och vad lagstiftaren främst velat åstadkomma var enligt HD att göra en ställföreträdare betalningsskyldig i fall, då han på grund av eget eller närståendes aktieinnehav haft ett betydande intresse i aktiebolaget och ett bestämmande inflytande över detta. HD drog därav slutsatsen att *undantagsregeln bör kunna tillämpas t.ex. när ställföreträdaren är anställd utan att ha något ägarintresse*. De mål som då var föremål för prövning avsåg dock samtliga ansvar för företrädare med starka ägarintressen och bestämmande inflytande i sina typiska fåmansbolag. De hade alla, på grund av bolagens ekonomiska svårigheter, underlåtit att betala in avdragen skatt på anställdas löner och som särskilt skäl för jämkning åberopades främst bristande betalningsförmåga.

I *NJA 1971 s. 296 I* ägdes aktierna av ställföreträdaren W:s hustru. W var ensam styrelse och utövade det bestämmande inflytandet. HD uttalade:

Såsom skäl för att W:s betalningsskyldighet bör jämkas har HovR:n anfört hans nuvarande ekonomiska förhållanden. Om domstol, som har att pröva talan om betalningsskyldighet av ifrågavarande slag, skulle i varje särskilt fall taga hänsyn till ställföreträdarens ekonomiska förmåga – sådan denna är eller kan väntas bli – torde emellertid, för de fall som främst avses med bestämmelsen i 77 a § uppbördsförordningen, jämkning snarare bli regel än undantag. Detta har uppenbarligen icke varit åsyftat. Det anförda utesluter ej att det kan förekomma fall där ställföreträdarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter, bör föranleda domstol att av billighetsskäl jämka eller efterge betalningsskyldigheten.

I målet ansågs några sådana särskilda omständigheter inte föreligga. Domstolen påtalade särskilt att W tidigare fällts till ansvar för underlåtenhet att inbetala avdragen skatt och att det därför var fråga om *upprepade försummelser av samma slag, spridda över lång tid och gällande betydande belopp*. Det allmänna hade i stor omfattning fått stå för kostnader som bolagens verksamhet medfört.

I stort sett samma motivering ledde till att eftergift och jämkning vägrades även i *NJA 1971 s. 296 II*.

I *NJA 1971 s. 296 III* ansåg HD däremot att det förelåg särskilda skäl att jämka betalningsskyldigheten. I målet hade Ö och I tillsammans med andra beslutat att 1967 överta ett stort och lönande måleriföretag där de tidigare varit anställda som arbetsledare. Utredningen visade att de båda så sent som i augusti 1968 erhållit rapporter från bolagets revisor om att företaget gick med vinst. Revisorns besked i oktober samma år om att bolagets aktiekapital var förbrukat kom därför som en *fullständig överraskning*. Fram till och med september 1968 hade bolaget *betalat in verkställda skatteavdrag inom föreskriven tid* och både Ö och I hade träffat *avtal med kronofogden om avbetalning av skatteskulden*. Vid bedömningen av samtliga omständigheter ansåg HD att det fanns skäl att jämka bådas betalningsskyldighet för det vid uppbördsterminen i november 1968 förfallna skattebeloppet. För ett skattebelopp som förföll i januari 1969, då endast I kvarstod som företrädare, ansåg dock HD att det inte fanns skäl att jämka i lika stor utsträckning eftersom I *fortsatt driften trots full insikt om att läget var hopplöst*.

NJA 1972 s. 115 I och II

I *NJA 1972 s. 115 I* ägde L och hans hustru alla aktier. L var verkställande direktör och firmatecknare och hade haft det bestämmande inflytandet över verksamheten. Utredningen hade visat på brister i fråga om bokföringen. Även om bristerna delvis kunde hänföras till personalens oförmåga så konstaterade domstolen att L, såsom ansvarig för verksamheten, *borde ha hållit sig fortlöpande underrättad om rörelsens gång*. L:s egna uppgifter visade att han brustit i det hänseendet och han ansågs därför ha varit grovt oaktsam. L hade som skäl för befrielse uppgett att han saknade tillgångar och att han, efter avslutade konkurser, hade en stor personlig bankskuld. Han saknade

förmåga att någonsin betala så stort belopp som han gjorts betalningsskyldig för. Domstolen upprepade vad som fastslagits i 1971 års fall om att bristande betalningsförmåga inte i sig självt kan utgöra jämningsgrund och anförde därefter följande:

L är nu 62 år gammal. Han lider av sjukdom, som ej är av övergående natur och som hindrar eller i vart fall starkt begränsar hans möjligheter att bereda sig utkomst. Genom de avbetalningar som gjorts har han ådagalagt vilja att söka fullgöra sina skyldigheter. Med hänsyn till dessa omständigheter och till vad som i övrigt framkommit om L:s personliga förhållanden framstår det som obilligt att ålägga honom betalningsskyldighet för hela de innehållna skattebeloppen. Särskilda skäl för jämkning får därför anses föreligga.

I *NJA 1972 s. 115 II* ansåg sig domstolen kunna konstatera att bolagens ekonomiska svårigheter väsentligen var att hänföra till ett normalt affärsmässigt risktagande (framställningen av en ny produkt). I målet var klarlagt att R medvetet fortsatt driften med stöd bl.a. av de skattemedel som avdragits från de anställdas löner men som inte inbetalats. Domstolen konstaterade att lagstiftningen tillkommit just för att *förhindra att till inbetalning förfallna skattemedel används som riskkapital inom företagen*. Mot den bakgrunden ansågs vad R hade åberopat till sitt försvar – om försöken att rädda företagen och värna om sina anställda – inte kunna leda till jämkning. Domstolen ansåg att den bedömningen gällde även om det från affärsmässiga och företagsekonomiska synpunkter kunde ha varit befogat att driva verksamheten under förutsättning att annat kapital kunnat erhållas genom krediter eller någon form av kapitaltillskott (verksamheten hade sedermera kommit att bli vinstgivande). Även om det kunde vara motiverat att tillgripa särskilda åtgärder för att under någon tid upprätthålla en mindre lönsam drift av hänsyn till de anställdas inkomstmöjligheter och rådande arbetsmarknadsläge i orten menade domstolen att sådana beslut var förbehållna myndigheter och att den enskilde företagaren inte hade befogenhet att själv ”förskaffa företaget bidrag genom att ta i anspråk förfallna skattebelopp”.

NJA 1972 A 19

I rättsfallet fastslår HD att inte heller i förening med att företrädaren inte vunnit något på den underlåtna skattebetalningen utgör bristande betalningsförmåga särskilda skäl för befrielse.⁸

NJA 1972 s. 205

Gränserna för när en företrädare ska anses ha ett betydande intresse och bestämmande inflytande i bolaget respektive betraktas som anställd företagsledare prövades i detta mål. H var styrelseledamot och driftsledare i ett familjeföretag i vilket hon innan oktober 1969 ägde 7 procent av aktierna. Hennes mor ägde 90 procent. I oktober 1969, efter en lång tids förhandling, förvärvade hon moderns aktier. Det var obesträtt att delägarna hade haft olika åsikter i fråga om bolagets verksamhet och att H *trots sin ställning inte ensam kunnat bestämma angående verksamheten*. Fram till förvärvet av moderns aktier *jämställdes hon därför med en anställd företagsledares* och skattebelopp som förfallit till betalning dessförinnan jämkades därför. För förfallna skattebelopp därefter ansågs särskilda skäl för jämkning inte föreligga. Bolagets ekonomiska svårigheter hade pågått under så lång tid att det förhållandet att det upprättats en avbetalning med kronofogden, att betalning skett enligt planen och att rationaliseringsåtgärder vidtagits inte ansågs kunna medföra någon annan bedömning i befrielsefrågan.

NJA 1973 s. 544

Även i detta rättsfall prövades det bestämmande inflytandet. B var hälftenägare av aktierna och hade ställning som styrelseledamot och verkställande direktör och ansågs därför kunna öva inflytande på bolagets verksamhet. Av utredningen framgick dock att *B:s möjligheter att bestämma över företaget i verkligheten varit begränsade* och att det bestämmande inflytandet i stort sett helt innehades av den andre delägaren. B:s ställning i bolaget ansågs därför, *trots hans betydande aktieinnehav, i hög grad påminna om en anställd företagsledares*. Utöver detta beaktades även att B tackat ja till att bli delägare i en för

⁸ Jfr RÅ 2007 ref. 48.

honom svår situation och att han blivit vilseledd i olika avseende rörande företaget. Av utredningen framgick vidare att han *så snart han fått reda på bolagets försummade inbetalningar gjort vad som stått i hans förmåga för att ordna upp saken* och, när detta inte lyckades, hade medverkat till att bolaget försattes i konkurs. Mot denna bakgrund fann HD skäl att efterge B:s betalningsskyldighet.

NJA 1974 s. 423

Företaget där B och C var företrädare hade haft ekonomiska problem under en längre tid, vilket resulterat i en oförmåga att betala verkställda skatteavdrag under uppbördsterminerna januari, mars och juli 1971. Före mars månad hade överenskommelse träffats med kronofogden om anstånd med betalning och före juli månad hade beslutats om betalningsinställelse och bolaget hade överlämnats för avveckling. För januari månads uppbörd förelåg dock i princip betalningsskyldighet. I frågan om det fanns särskilda skäl för att efterge eller jämka betalningsskyldigheten beaktade HD att bolaget intill januari hade fullgjort sina skyldigheter att betala in anställdas skatt. *Skäl saknades också att tvivla på att företrädarna trodde sig ha möjligheter att rädda företaget. De hade inte gynnat sig själva framför borgenärerna eller vissa borgenärer på bekostnad av andra. Den risk de tagit genom att fortsätta driften hade inte särskilt gått ut över statens skattefordran.* Bolaget hade också betalat in skatten för maj månad. Domstolen ansåg trots detta inte skäl att efterge skatten men jämkade betalningsskyldigheten från cirka 83 000 kronor till 50 000 kronor.

NJA 1975 s. 480

HD fastslog att en fjärdedels ägande av aktierna innebar att företrädaren P hade ett *betydande intresse* i företaget. P var verkställande direktör och styrelseledamot. Den ställning han därmed haft i företaget medförde att det enligt HD saknades grund för att jämka betalningsskyldigheten. Vad P anfört om att de övriga delägarna hade större sakkunskap än han hade saknade betydelse för bedömningen.

NJA 1984 not. A 1

HD konstaterade i målet att företrädaren, L, inte varit ägare till bolaget och inte heller utövat något bestämmande inflytande över bolagets verksamhet. Detta var omständigheter som i och för sig talade för jämkning. Förhållandena var emellertid inte sådana, menade HD, att L, hade haft *fog för att förlita sig på att någon annan skulle svara för bolagets förpliktelser* under den tid då hon ensam utgjorde bolagets styrelse. Hon hade därför eftersatt sina skyldigheter i sådan grad att det inte kunde komma i fråga att jämka beloppet.

10.4 Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen

RA 2007 ref. 48

Inledningsvis nämns här *RA 2007 ref. 48* även om målet inte specifikt avsåg frågan om befrielse utan om förutsättningarna för betalningsskyldighet i stort. De närmare omständigheterna i målet har redogjorts för i avsnitt 9.5.2. Här kan i korthet nämnas att målet avsåg bl.a. en mervärdesskatteskuld uppkommen på grund av omprövningsbeslut. I målet var det klarlagt att den fortsatta driften av bolaget, även efter att det var konstaterat att det saknades medel till betalning av skatten, inte lett till att statens möjligheter att få betalt för den aktuella fordringen hade försämrats. Företrädaren hade vidare åberopat att han var utblottad och hade problem med sin hälsa. Han var tre fjärdedels pensionär samt ägde en fullt ut belånad fastighet. Med en kort motivering anförde domstolen att vad som anförts om ekonomiska och personliga förhållanden inte utgjorde särskilda skäl för att helt eller delvis befria företrädaren från betalningsskyldighet. Enligt domstolen hade heller ingen annan grund för befrielse kommit fram.

HFD 2013 ref. 75 I–III

I det första rättsfallet, *HFD 2013 ref. 75 I*, ägde företrädaren, M.S., samtliga aktier i bolaget och hade det bestämmande inflytandet. Huvuddelen av skattebeloppet avsåg mervärdesskatt som fastställts genom ett omprövningsbeslut. Skälet till att skatten inte hade redovisats och betalats vid de ursprungliga förfallodagarna angavs vara att

M.S:s redovisningskonsult felaktigt bokfört bolagets försäljningar i M.S:s enskilda firma. Felet upptäcktes först vid bokslutsarbetet och föranledde ett omprövningsbeslut. Bolaget påfördes senare de aktuella skatterna och hans enskilda firma fick en återbetalning. Skatterna hade därför betalats i rätt tid på förfallodagarna, men av pengar från hans enskilda firma och Skatteverket hade därmed inte lidit någon skada. Att M.S. en kortare tid efter att han fått information om felet hade försökt rädda bolaget från konkurs förstod han senare vara ett felaktigt agerande. Han hade förlitat sig på de rådgivare han hade runt sig. Orsaken till bolagets betalningssvårigheter angavs vara affärsmässiga och hänförliga bl.a. till den allmänna konjunkturedgången. M.S. åberopade bl.a. bristande betalningsförmåga som skäl för befrielse. Domstolen påtalade att det i aktuella förarbeten (prop. 2002/03:128 s. 26) framhållits att det med särskilda skäl återigen avsågs vad som tidigare gällt samt att vägledning för tillämpningen kunde fås genom den praxis som utvecklats före SBL:s tillkomst. Domstolen konstaterade därefter att enligt äldre rättsfall utgjorde *bristande betalningsförmåga hos en företrädare som äger samtliga aktier i bolaget och också har det bestämmande inflytandet inte tillräckliga skäl för befrielse till någon del från betalningsskyldigheten*. Enligt HFD saknades anledning att gå ifrån denna praxis. Några särskilda omständigheter i övrigt som sammantaget kunde motivera att M.S. helt eller delvis befriades från betalningsskyldigheten ansågs inte heller ha framkommit.

Även i *HFD 2013 ref. 75 II* ägde företrädaren, D.T., samtliga aktier och var styrelseledamot. Det fastställdes att D.T. var solidariskt betalningsskyldig. Med anledning av ingivet läkarutlåtande var det dock klarlagt att det saknades förutsättningar för att D.T. under överskådlig tid skulle kunna återgå till arbete oavsett arbetsuppgifter. Han var 59 år gammal och *betalningsförmågan antogs varaktigt vara begränsad*. Mot denna bakgrund ansåg HFD att det var motiverat att delvis befria D.T. från betalningsskyldigheten. Med anledning av att det gällde *betalningsunderlåtelser under en längre tid*, ett och ett halvt år, vilka D.T. ensam hade ansvar för, saknades skäl för någon mer omfattande nedsättning. Betalningsskyldigheten fastställdes till 500 000 kronor jämfört med av Skatteverket yrkade 791 279 kronor.

I *HFD 2013 ref. 75 III* åberopade företrädaren, E.G., att han huvudsakligen arbetat som servicetekniker i bolaget och att han trots sin ställning som styrelseledamot och verkställande direktör haft ett mycket begränsat inflytande i bolaget. I utredningen fanns dock en

hovrättsdom enligt vilken E.G. fälltts till ansvar för brott som hade begåtts i samband med bolagets verksamhet. Det framgick att en annan person än E.G. varit den faktiske företrädaren för och hade haft det bestämmande inflytandet över bolaget under den aktuella tiden. Enligt hovrätten visade emellertid utredningen att E.G. i vissa avseenden agerat självständigt och hade haft ett ansvar för bristerna med avseende på bokföring och uppgifter till Skatteverket. Mot den bakgrunden angav HFD att vid bedömningen av om befrielse från betalningsskyldighet bör medges kan såsom framgår av rättspraxis den omständigheten att en bolagsföreträdare inte haft något ägarintresse i bolaget och inte heller haft något bestämmande inflytande beaktas. Om ett bolag använts för omfattande *brottlig verksamhet som den legale företrädaren måste ha varit både medveten om och delaktig* i är utrymmet för att till någon del medge befrielse utomordentligt begränsat. Några skäl för att till någon del befria E.G. från betalningsskyldigheten ansågs inte ha framkommit.

HFD 2016 ref. 60

Betalningsskyldig företrädare i målet var företagens likvidator, S.P. Betalningsskyldigheten uppgick till cirka 716 miljoner kronor och avsåg slutlig skatt avseende tre olika bolag. Skatten hade fastställts i enlighet med inlämnade deklARATIONER samt genom två omprövningsbeslut varav det ena fastställts genom lagakraftvunnen dom i förvaltningsrätten. När det gällde frågan om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten konstaterade HFD inledningsvis att S.P. inte tillhörde den personkrets som reglerna om företrädaransvar främst avser att träffa. S.P. hade inte haft något ägarintresse i bolagen, vare sig för egen del eller genom någon närstående. Det hade inte bedrivits någon verksamhet i bolagen under den tid som S.P. var företrädare och statens fordran hade heller inte växt under den tiden. När skatterna förföll till betalning stod det klart att bolagen sedan länge helt saknat förmåga att betala skatteskulderna. Ingen åtgärd som S.P. hade kunnat vidta hade i någon väsentlig mån kunnat ändra på detta förhållande. Enligt domstolen innebar vad som nu sagts att det fanns omständigheter kring S.P:s ställning och agerande som borde beaktas inom ramen för en *proportionalitetsprövning*. I den prövningen angav HFD:

S.P. har genom företrädaransvaret ålagts betalningsskyldighet för ett anmärkningsvärt högt belopp. Det står enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening klart att även ett betydligt lägre belopp skulle innebära att lagstiftningens handlingsdirigerande syfte uppnås i lika hög grad. Den börda som betalningsskyldigheten innebär för S.P. är mycket stor och – som framgått ovan – en konsekvens av en i allt väsentligt atypisk situation. Betalningsskyldighet för hela beloppet måste därför anses stå i ett klart missförhållande till det som det allmänna vinner av att hela beloppet utkrävs. Mot denna bakgrund ska beloppet sättas ned.

HFD satte ned betalningsskyldigheten till 2 miljoner kronor.

HFD 2017 ref. 12

Rättsfallet avser inte specifikt prövning av befrielsegrunderna men kan ändå ha betydelse i detta sammanhang.

Under en period av ett och ett halvt år bokförde och betalade bolaget osanna fakturor som inklusive mervärdesskatt uppgick till totalt cirka 2,8 miljoner kronor. Oegentligheterna i bolagets transportverksamhet hade således avsett betydande belopp och pågått under lång tid. De aktuella skatterna avsåg arbetsgivaravgifter och skatteavdrag och sänkta avdrag för mervärdesskatt som påförts bolaget genom omprövningsbeslut. Avtalen ingicks och fakturorna bokfördes under den tid som J.O. var styrelseledamot i bolaget och trafikansvarig för transportverksamheten. Den andre ledamoten, som var aktieägare i bolaget, var ordförande och utsedd till särskild firmatecknare under samma tid. I målet hade inte framkommit att J.O. känt till att osanna fakturor hade tagits in i bokföringen. Det var därmed inte visat att han uppsåtligen underlåtit att göra skatteavdragen och att betala skatterna och avgifterna. Frågan var om han förfarit grovt oaktsam. Förvaltningsrätten biföll delvis Skatteverkets ansökan på så sätt att befrielse från betalningsskyldigheten medgavs med hälften av det yrkade beloppet med hänsyn till att *J.O. inte hade ägarintresse i bolaget och då hans möjligheter att bestämma över bolaget fick anses ha varit begränsade*. Kammarrätten avslog J.O:s överklagande.

Efter att ha redogjort för en styrelses omfattande förvaltningsansvar uttalade HFD följande. Det har ålegat J.O. att förutom de övergripande kontrollåtgärderna han vidtagit också ta del av de avtal och fakturor som var av betydelse för transportverksamheten samt utöva tillsyn över såväl anställd som inhyrd personal. Redan en rutin-

mässig granskning av avtalen och fakturorna borde ha föranlett en närmare undersökning av förhållandena i transportverksamheten. Han hade därmed brustit i sitt ansvar för verksamheten i bolaget och därigenom eftersatt sina åligganden som styrelseledamot på ett sådant sätt att han varit grovt oaktsam. J.O. ansågs därmed vara betalningsskyldig. Domstolen uttalade vidare att det inte fanns några skäl för att bestämma betalningsskyldigheten till ett lägre belopp än vad underinstanserna funnit. Det finns skäl att påtala att eftersom endast J.O. var klagande var domstolarna begränsade till den av förvaltningsrätten beslutade nivån på befrielsen.

10.5 Sammanfattande redogörelse för vägledande praxis

I de ursprungliga förarbetena har inte gjorts klart vad som ska anses som särskilda skäl. Detta har i stället utvecklats i praxis. Av senare förarbeten har uttryckligen uttalats att tidigare praxis fortsatt ska vara vägledande för tillämpningen, vilket tydligt har följts av HFD.

Av praxis kan den slutsatsen dras att följande omständigheter getts särskild uppmärksamhet vid bedömningen.

10.5.1 Företrädarens ställning i den juridiska personen

Med utgångspunkt tagen i lagstiftningens ursprungliga syften och ändamål fastslog HD att befrielseregeln bör kunna tillämpas t.ex. i fall där ställföreträdaren är anställd utan att ha något ägarintresse (NJA 1971 s. 296 I–III). Detsamma har ansetts gälla om företrädaren endast haft obetydligt ägarintresse och företrädarens bestämmanderätt över bolaget varit begränsad på grund av övriga aktieägares inflytande (NJA 1972 s. 205, jfr NJA 1973 s. 544 och HFD 2013 ref. 75 III). Vid bedömningen har det beaktats vilket kontrollansvar företrädaren har kunnat tillskrivas (NJA 1973 s. 587 och NJA 1984 not. A 1, HFD 2017 ref. 12).

I de fall då företrädaren haft ett betydande ägarintresse och ett bestämmande inflytande har möjligheterna till befrielse varit begränsade till särskilt ömmande fall (NJA 1972 s. 115 I och HFD 2013 ref. 75 II).

När ett företag använts för omfattande brottslig verksamhet som den legala företrädaren måste ha varit medveten om och delaktig i

har utrymmet för att medge befrielse varit utomordentligt begränsat oavsett om företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande (HFD 2013 ref. 75 III).

10.5.2 Företrädarens bristande betalningsförmåga

Som ovan nämnts har den omständigheten att företrädaren har bristande betalningsförmåga inte i sig ansetts utgöra särskilda skäl för befrielse (NJA 1971 s. 296 I–III, NJA 1972 s. 115 I, NJA 1972 A 19, RÅ 2007 ref. 48 och HFD 2013 ref. 75 II). För att påverka bedömningen krävs härutöver att det står klart att betalningsförmågan är varaktigt begränsad och att det av personliga skäl vore obilligt att påföra betalningsskyldigheten. Till detta resonemang kan också föras den omständigheten att betalningsskyldigheten framstår som helt oproportionerlig (HFD 2016 ref. 60).

10.5.3 Företrädarens personliga och ekonomiska förhållanden

Som redan framgått gäller att varken begränsad betalningsförmåga, dålig hälsa eller hög ålder var för sig ansetts vara ett särskilt skäl för befrielse. Däremot har kombinationen av dessa faktorer ansetts medföra att betalningsskyldigheten leder till ett obilligt resultat sett till företrädarens aktuella situation och därför kan vara särskilt skäl för befrielse (NJA 1972 s. 115 I och HFD 2013 ref. 75 II).

10.5.4 Övriga omständigheter som beaktats – särskilt företrädarens allmänna skötsamhet samt agerande efter insikt om betalningsförsummelsen

När det gäller övriga förhållanden som beaktats vid bedömningen av om det ansetts föreligga skäl för befrielse märks bl.a. följande. Det förhållandet att företrädaren tidigare skött sina skattebetalningar samt att han samarbetat med kronofogdemyndigheten och betalat av restförda skatter har tillmätts viss betydelse (NJA 1971 s. 296 III, NJA 1972 s. 115 I, NJA 1972 s. 205, NJA 1974 s. 423). Även den omständigheten att problemen varit svåra att förutse av företrädaren har vägts in i bedömningen av om det förelegat särskilt skäl för befrielse

från betalningsskyldigheten (NJA 1971 s. 296 III). Det har också varit till fördel för den företrädare som ansetts ha brustit i sitt kontrollansvar att så fort insikten infunnit sig agerat snabbt för att försöka minska skadorna (NJA 1973 s. 544 och NJA 1974 s. 423). Motsatsvis gäller att omständigheter som att företrädaren tidigare har påförts betalningsansvar för liknande försummelse, att det har varit betydande belopp som har underlåtit att betalas under lång tid och att skattemedel har använts som riskkapital, har framhållits som skäl som talar mot befrielse av betalningsansvaret (se t. ex. NJA 1971 s. 296 I, NJA 1972 s. 115 II, HFD 2013 ref. 75 II).

När företrädaren av arbetsmarknadspolitiska skäl på eget bevåg, av hänsyn till sina anställda, fortsatt sin rörelse har rättspraxis intagit den ståndpunkten att jämkning inte bör ske (NJA 1972 s. 115 II).⁹ Utan godtagbara skäl, där normala affärsrisker inte anses ingå, har det inte godtagits att medvetet använda skattemedel som riskkapital i en näringsverksamhet som hamnat i ekonomiska svårigheter (NJA 1972 s. 115 II).

10.5.5 Proportionalitet

Delvis befrielse har skett när betalningsskyldighet för hela beloppet ansetts stå i ett klart missförhållande till det som det allmänna vinner av att hela beloppet utkrävs (HFD 2016 ref. 60).

10.5.6 Utredningens analys av tillämpningen av befrielseregeln

Den praxis som HD utvecklade beträffande särskilda skäl för eftergift eller jämkning avsåg ursprungligen betalningsansvaret för företrädare i typiska fåmansbolag för sådan skatt på anställdas löner som företrädaren hade innehållit men underlåtit att betala. Det hade vanligtvis skett högst medvetet för att i närtid i stället använda medlen för företagets driftskostnader i förhoppning om att de ekonomiska problemen skulle lösas. Det är därför inte förvånande att praxis för möjligheten till eftergift eller jämkning kom att bygga på ett tämligen restriktivt synsätt.

⁹ I det fallet att företrädaren av myndighet getts uppfattningen att fortsatt drift varit sanktionerad har det lett till att förutsättningarna för ansvar inte ansetts uppfyllda, se NJA 1981 s. 1014.

När HFD senare tog över praxisbildningen gällde prövningen betalningsskyldighet för en delvis annan form av underlåten skatteinbetalning. Beloppen har vid sidan av avdragen skatt på anställdas löner avsett mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och årlig inkomstskatt, vilka ofta också fastställts vid ett senare tillfälle än den tidpunkt som ansvaret är knutet till. Orsakssambandet mellan underlåten skatteinbetalning och den juridiska personens betalningssvårigheter är sällan lika påtagligt som i rättsfallen från HD. Med hänsyn till uttryckliga direktiv i förarbetena om att hämta vägledning från HD:s praxis följer bedömningen samma mönster, trots det utvidgade bedömningsunderlaget.¹⁰

Inte heller har det i någon större omfattning förts diskussioner om och i så fall i vilken utsträckning det ursprungliga ändamålsövervägandet, som vägledde HD i de första avgörandena, har samma bäring i dag som då. Det förhållandet att det är fråga om ett fåmansbolag medför i dag inte per automatik att varje företrädare med ägarintresse har möjlighet till samma överblick och kontroll av bolagens verksamhet som var typiskt för fåmansbolag vid den tiden när lagstiftningen ursprungligen infördes. En fåmansföretagares vardag ser i många fall annorlunda ut i dag jämfört med på 1970-talet. Samhälls-ekonomi har radikalt förändrats. Globaliseringsprocessen har gjort företagen mer konkurrensutsatta än tidigare. Digitaliseringen har skapat nya förutsättningar som medför att etablerade affärs- och verksamhetsmodeller behöver omprövas. Strukturförändringar inom företagssektorn sker i allt snabbare takt. Dessa och andra förändringar har skapat ett ökat tryck på företagsledningen att kontinuerligt bevaka företagets produktivitet och lönsamhet samt ha beredskap för att vidta förbättringsåtgärder.

För att möta samhällsekonomins utveckling uppställs nya politiska mål som bl.a. påverkar den skattelagstiftning som företagsledningen måste förhålla sig till. Även på arbetsmarknaden har stora förändringar skett, inte minst genom digitaliseringen och tjänstesektorns ökade betydelse. Fasta anställningar har minskat och gränsen mellan anställda och inhyrd personal från andra företag har blivit otydligare och det är inte alltid lätt för en företrädare att bedöma om företaget har ett arbetsgivaransvar för den personal som utför arbetet.

Samhällsutvecklingen och den påverkan den i olika avseenden har på företagen ställer alltså nya och höga krav på företagsledningen.

¹⁰ Se t.ex. HFD 2013 ref. 75 I.

Till bilden hör emellertid också att företagens intresseorganisationer kan bistå med råd och stöd i olika frågor. Inom ramen för sin service-skyldighet ger Skatteverket hjälp till enskilda för att de ska kunna tillvarata sina intressen vid beskattningen. Många företag anlitar redovisningsbyråer och andra konsultföretag för att få hjälp med bl.a. löneadministration, bokföring och deklaration. De utökade möjligheterna att följa ett företags utveckling genom maskinellt framtagna rapporter samt tillgång till digitala hjälpmedel innebär också förbättrade förutsättningar för kontroll och därmed minskade möjligheter till ursäakter för att det företag man företräder inte har fullgjort sin betalningsskyldighet.

Sedan bestämmelserna om företrädaransvar infördes har företaget i bolagsform ökat väsentligt. Bolagsbildningarna har underlättats genom sänkta nivåer på aktiekapitalets storlek och slopandet av kravet på revisorer i de mindre företagen. Detta ligger i linje med samhällets ambition att uppmuntra företagande och att fler ska kunna bedriva verksamhet i aktiebolagsform.

Av utredningens undersökning framgår att det i rättstillämpningen på området har iakttagits stor följsamhet till företrädaransvarets ursprungliga motiv. Frågan är dock om tillämpningen av befrielseregeln ger ett tillräckligt skydd sett till dagens utvidgade ansvarsregler och till de förändrade villkor som en företrädare verkar under i dag.

10.6 Kritik mot tillämpningen, tidigare utredningar och iakttagelser i företagna undersökningar

10.6.1 Allmänt

Den kritik som framförts gällande företrädaransvaret som sådant har också riktats mot tillämpningen av befrielseregeln. Det har hävdats att tillämpningen av bestämmelsen om befrielse från företrädaransvar vid särskilda skäl är alltför restriktiv och bidrar till att lagstiftningen uppfattas som konkursdrivande.

Utformningen av bestämmelsen om befrielse har vidare kritiserats för att inte lämna någon vägledning till tillämparna om vad som utgör särskilda skäl. Jämförelse har därvid gjorts med utformningen av bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL om befrielse från skattetillägg

som är konstruerad dels med ett oskälighetsrekvisit, dels med exemplifierande omständigheter.¹¹

År 2015 gav riksdagen, som tidigare nämnts, regeringen till känna att det fanns anledning att snarast se över reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret.¹² Inför en sådan översyn ansåg regeringen att det var av intresse att se hur möjligheten till hel eller delvis befrielse tillämpades i praktiken, inte bara i de fall som drivs i domstol utan också vid Skatteverkets bedömning om talan ska väckas eller inte. Det ledde till att regeringen gav Skatteverket i uppdrag att redogöra för hur verket beaktar reglerna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar vid bedömning av vilka fall som ska föras till domstol och hur talan i domstol ska utformas. Uppdraget redovisades i november 2015 i promemorian ”Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet”.¹³ I september 2017 gav regeringen Statskontoret i uppdrag att med Skatteverkets utredning som utgångspunkt se över bl.a. reglerna om hel eller delvis befrielse för att analysera om tillämpningen av bestämmelserna har blivit för hård samt överväga behov av förändringar. Statskontoret redovisade sitt uppdrag i rapporten 2018:14 ”Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd”.

I det följande avsnittet studeras vad de olika utredningarna lett fram till och vilka slutsatser som eventuellt gjorts. Det jämförs med de iakttagelser som gjorts i samband med undersökningen av tillämpningen av företrädaransvarsärenden hos Skatteverket och av mål om företrädaransvar i förvaltningsrätt och kammarrätt.

10.6.2 Skatteverkets promemoria 2015-11-25

Av Skatteverkets promemoria framgår bl.a. följande. Verket arbetar aktivt för att livskraftiga företag som har drabbats av en tillfällig likviditetskris ska ges en möjlighet att lösa likviditetskrisen utan att företaget försätts i konkurs eller att företrädaren riskerar företrädaransvar. I samband med att Skatteverket utreder förutsättningarna för företrädaransvar utreds också om det finns förutsättningar för hel

¹¹ Se Simon-Almendal, Företrädaransvar, s. 96 f.

¹² Se riksdagens tillkännagivande (bet. 2014/15:SkU20, rskr. 2014/15:169).

¹³ Skatteverkets PM 2015-11-25 Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet, dnr 131 626246-15/113.

eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten för aktuella skatter och avgifter. Även om grundprincipen är att det är företrädaren som ska visa att det finns särskilda skäl för befrielse så anser sig Skatteverket vara ålagd en utredningsskyldighet även i denna fråga. Hur långt den skyldigheten sträcker sig får avgöras med hänsyn till ärendets beskaffenhet. Skatteverket upprätthåller utredningsskyldigheten bland annat genom att skicka en förfrågan till företrädaren med anledning av ett eventuellt ansvar för en skatteskuld. Genom att svara på förfrågan ges företrädaren möjlighet att ange vad som talar emot ett företrädaransvar. Många ärenden avslutas efter att företrädaren har kommit in med svar på förfrågan.¹⁴

En ansökan om företrädaransvar ska bara göras när handläggaren gör bedömningen att samtliga rekvisit för att döma ut företrädaransvar är uppfyllda. Detta avspeglas i den höga bifallsfrekvensen vid domstolarnas prövning och det utgör enligt Skatteverket en viktig motbild till den ibland framförda kritiken att företrädaransvaret skulle vara nästintill strikt.¹⁵

Skatteverket uppger sig arbeta aktivt för att handläggarna ska bli bättre på att bedöma om det finns särskilda skäl för delvis befrielse redan på utredningsstadiet. Om sådana skäl föreligger kan handläggarna i vissa fall diskutera och träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten. Just särskilda skäl för delvis befrielse från betalningsskyldigheten har ansetts vara en grund för att Skatteverket ska avstå från en del av betalningsansvaret genom överenskommelse. Skulle företrädaren inte vara intresserad av att träffa en överenskommelse ska handläggaren beakta de skäl för befrielse som framkommit redan i ansökan om företrädaransvar. Det innebär att handläggaren i ansökan till förvaltningsrätten reducerar det sökta beloppet. I ansökan redogörs också för vad som har legat till grund för reducering av beloppet.¹⁶

I de många fall som företrädaren inte svarar på Skatteverkets förfrågan är det svårt för verket att bedöma om det finns grunder för befrielse. Skatteverket framhåller i promemorian att det för många företrädare för juridiska personer med skatteskulder aldrig blir aktuellt med någon prövning av frågan om företrädaransvar eftersom Skatteverket sållat bort de ärenden där det finns tveksamheter.

¹⁴ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 36.

¹⁵ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 3.

¹⁶ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 36 f.

Det ingick inte i Skatteverkets utredningsuppdrag att lämna några förslag på förändringar av lagtexten.

10.6.3 Statskontorets rapport 2018:14

Regeringen ansåg att Skatteverkets redogörelse utgjorde ett viktigt bidrag till förståelsen av hur företrädaransvaret tillämpats i praktiken men att det inte kunde uteslutas att företrädaransvaret i vissa avseenden kunde ha verkningar som inte är önskade.¹⁷

Till Statskontoret gavs därför uppdraget att bl.a. se över regeln om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet och överväga behov av lagändring.¹⁸ Uppdraget omfattade att analysera om och på vilket sätt bestämmelsen kan ha någon inverkan på villkoren för att starta, driva och utveckla företag och på riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan. Uppdraget omfattade också att analysera och redogöra för om det finns behov av ytterligare insatser för att förbättra kännedomen bland företagare om företrädaransvarets innebörd och i sådant fall vem som bör svara för dessa insatser.

Statskontorets utredning byggde på en studie av domar, på en stickprovsundersökning av Skatteverkets ärenden samt på intervjuer och enkätundersökningar.

Statskontorets analyser ledde bl.a. till slutsatsen att kan finnas en viss, om än liten, risk för att livskraftiga företag avvecklas i onödan på grund av företrädaransvaret. Det bedömdes dock att bestämmelserna om befrielse endast marginellt påverkade villkoren för att starta driva och utveckla företag. I det sammanhanget påtalades att det skatterättsliga företrädaransvaret och vad det innebär i sin helhet är ganska okänt bland företagare.¹⁹

I rapporten redogörs för fyra huvudsakliga iakttagelser som Statskontoret gjort om rättssäkerheten och förutsebarheten för bestämmelserna om hel eller delvis befrielse, och hur de tillämpas.²⁰

¹⁷ Se Statskontorets rapport 2018:14 "Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd.", bilaga 1 Regeringsuppdraget.

¹⁸ Se Statskontorets rapport 2018:14, bilaga 1 Regeringsuppdraget.

¹⁹ Se Statskontorets rapport 2018:14 s. 60.

²⁰ Se Statskontorets rapport 2018:14 s. 40 f.

1. Befrielsegrunderna används mycket restriktivt.
2. Utformningen av befrielsegrunderna i lagstiftning prioriterar flexibilitet över tydlighet.
3. Osäkerhet råder om vad som är grund för befrielse för företrädare.
4. Ingen systematisk uppföljning sker av hur Skatteverket tillämpar bestämmelserna.

Statskontoret ansåg sig ha identifierat att det är otydligt vad som gäller som grunder för befrielse från företrädaransvar. Svar som lämnats vid intervjuer talade för att både företrädarna och skattehandläggarna var osäkra på vad som gäller i detta hänseende. Detta antogs bero på att grunderna för befrielse inte var preciserade i lagstiftningen eller i dess förarbeten och att praxis på området upplevdes som svår att förstå. Mot den bakgrunden bedömde Statskontoret att det fanns behov av förtydliganden.²¹

En definition av befrielsegrunderna antogs kunna stärka rättssäkerheten och öka förutsebarheten i processen när det gäller företrädaransvaret. Tillsammans med en förbättrad information ansågs det kunna skapa större tydlighet för företrädarna. Som ett exempel på utformning framhölls regeln i 51 kap. 1 § SFL om befrielse från särskilda avgifter.

Enligt Statskontoret borde lagstiftningen därutöver återspegla den flexibilitet som det praxisorienterade tillvägagångssättet ger i dag. Statskontoret föreslog att lagtexten skulle ändras så att kravet på särskilda skäl togs bort. Enligt Statskontoret kunde nuvarande krav på särskilda skäl uppfattas som högt och därmed minska företrädarnas benägenhet att försöka bli befriade från företrädaransvaret.

Statskontoret lämnade följande förslag till ändring av bestämmelsen om befrielse i 59 kap. 15 § SFL.

Nuvarande lydelse

Om det finns *särskilda* skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Föreslagen lydelse

Om det finns skäl *för det*, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

²¹ Se Statskontorets rapport 2018:14 s. 61 f.

10.6.4 Utredningens egen undersökning

Den undersökning som utredningen låtit genomföra av Skatteverkets handläggning av ärenden om företrädaransvar har visat bl.a. följande av intresse för tillämpningen av befrielseregeln.²²

Av det ursprungliga urvalet om 240 ”skatteunderskottsärenden” hos Skatteverket resulterade 64 ärenden i en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätt, 12 ärenden avslutades genom ingångna överenskommelser med företrädaren och 150 ärenden uppgavs som avskrivna (14 ärenden var felregistrerade eller har inte granskats av annat skäl). En övervägande del av de granskade ärenden som handlades på grund av underlåten skattebetalning blev alltså avskrivna.

En närmare genomgång av de ärenden som hade skrivits av visade att de vanligaste skälen till att Skatteverket valde att inte ansöka om företrädaransvar var processekonomiska. Den vanligaste processekonomiska orsaken till avskrivning var i sin tur att skatteskulden ansetts för låg för att det skulle vara motiverat att driva ärendet vidare. Så hade uppgetts i 49 av de 150 granskade fallen. Den näst vanligaste processekonomiska orsaken till avskrivning var att företrädaren ansetts sakna betalningsförmåga. I de 45 ärendena där detta angetts som orsak visade utredningen att företrädaren saknat utmättningsbara tillgångar, levt på låg pension, sedan tidigare varit restförd för egna skulder eller har haft skulder som redan hade sin grund i tidigare utdömda företrädaransvar.

I sex av de 150 avskrivna ärendena ansåg Skatteverket att grunderna för företrädaransvar var uppfyllda men angav uttryckligen att det förelåg sådana särskilda skäl för ansvarsbefrielse att det därför var motiverat att avstå från att ansöka om företrädaransvar. I fyra av dessa uppgavs sjukdom som orsak. Utmattningssyndrom, depression och demens var sjukdomar som beaktades. I två av fallen påtalades att sjukintyg hade getts in från Försäkringskassan. I ett ärende skedde avskrivningen på grund av en kombination av att företrädaren inte ansågs ha varit grovt oaktsam och av förekomsten av befrielsegrunder. Ärendet skrevs av efter att företrädaren redogjort för en tid med stora privata problem innefattande nära anhörigs sjukdom vilket påverkat hans eget agerande på så sätt att det gjort honom passiv. Slutligen hade ett ärende avskrivits på grund av hög ålder.

²² Se närmare om undersökningen och dess resultat i kapitel 7.

I fem av de sex ärendena som avslutades på grund av att det ansetts föreligga grund för befrielse hade företrädaren kommit in med svar på den av Skatteverket utsända förfrågan.

Urvalet av förvaltningsrätts- och kammarrättsdomar har däremot inte kunnat bilda underlag för att bedöma vilka förutsättningar som leder fram till att särskilda skäl för befrielse anses föreligga. I inget av de undersökta målen hade nämligen någon befrielse medgetts.

Enligt uppgifter som inhämtats från Skatteverket har verket under 2017–2019 ingått överenskommelser med företrädare om betalningsskyldighet i följande utsträckning. Under 2017 träffades hela 109 överenskommelser med företrädare. Dessa innebar att betalningsskyldigheten sattes ned från cirka 90 miljoner kronor till cirka 39 miljoner kronor. 2018 träffades överenskommelser med 57 företrädare vilket innebar att betalningsskyldigheten sänktes från 37 miljoner kronor till 17 miljoner kronor. Slutligen har 2019 överenskommelser ingåtts med 56 företrädare och inneburit att betalningsskyldigheten sänkts från cirka 43 miljoner kronor till cirka 13 miljoner kronor.

10.6.5 Sammanfattande slutsatser

Uppfattningen att tillämpningen av befrielsegrunderna är restriktiv har framförts såväl i förarbeten som i tidigare utredningars redogörelse av rättsläget.²³ Det tycks finnas en bred samsyn om att möjligheten till befrielse från betalningsskyldigheten är alltför begränsad. I vart fall upplevs den som så vilket, mot bakgrund av utredningens uppdrag, i sig självt är värt att beakta.

Utredningen ser dock anledning att påtala att i de sammanhang där tillämpningen, mot bakgrund av domstolsstatistik, kritiseras för att vara alltför restriktiv har sällan beaktats den omständigheten att långt ifrån samtliga underlåtna skatteinbetalningar blir föremål för en ansökan om företrädaransvar. Utredningens undersökning ger stöd för vad Skatteverket uppgett om att verkets handläggning innefattar att sälla bort de ärenden där det finns klar grund för befrielse. Undersökningen visar dessutom att fler ärenden än så sällas bort. Bristande betalningsförmåga hos en företrädare utgör den näst vanligaste orsaken till att Skatteverket avstår från att ansöka om företrädaransvar, samtidigt som det i rättspraxis tydligt framgår att bristande

²³ Se SOU 1996:100 Del A s. 328 och Statskontorets rapport 2018:14 s. 40.

betalningsförmåga ensamt inte utgör särskilda skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten. I detta sammanhang finns det också anledning att framhålla företrädarens möjlighet att träffa överenskommelser om betalningsskyldigheten. Denna möjlighet utnyttjas relativt frekvent. Båda dessa företeelser, att Skatteverket beaktar befrielsegrunderna redan vid sin handläggning samt ingåendet av överenskommelser om betalningsskyldigheten, får antas bidra till färre processer i domstol där frågan om befrielse från betalningsskyldigheten utgör ett centralt moment vid domstolens prövning. Mot denna bakgrund finns det anledning till viss försiktighet vid tolkningen av statistiken från domstolarna.

Med detta sagt ska inte risken för en alltför sträng och onyanserad tillämpning i det enskilda fallet underskattas, särskilt inte sett i ljuset av att lagstiftaren – oaktat ansvarets utvidgning – uppmanat rätts-tillämparna att följa tidigare praxis. Denna praxis har avsett befrielse från en betalningsskyldighet som haft sin grund i ett mycket mer begränsat ansvar än det företrädaransvar som gäller enligt dagens lagstiftning. Vanligtvis har bedömningarna avsett den situationen att en företrädare i samband med att företaget hamnat i en svår ekonomisk situation medvetet valt att inte betala in gjorda skatteavdrag på anställdas löner. Vad som nu anförts kan enligt utredningen ha medfört en beaktansvärd risk för att man i tillämpningen inte fullt ut utnyttjat bestämmelsens öppna utformning för att anpassa den till nya förhållanden. Till detta bör också läggas vad som anförts om den samhällsutveckling som skett sedan befrielseregelns trädde i kraft 1968 och de förändrade villkor som företag och andra juridiska personer verkar under i dag, se avsnitt 10.5.6. Även om det också fortsättningsvis bör ställas höga krav på företrädare för juridiska personer kan det enligt utredningens uppfattning ifrågasättas om inte tillämpningen av befrielseregeln kommit att sakna den lyhördhet för samhällsutvecklingen som krävs för att lagstiftningen ska ha det förtroende som eftersträvas.

Under alla omständigheter får det anses helt klarlagt att det efterfrågas större tydlighet om vad som utgör grunder för befrielse. Såväl Statskontorets rapport som allmän kritik visar på det. Det kan framstå som anmärkningsvärt att en lagstiftning som varit i kraft under så lång tid fortfarande skapar en sådan markant osäkerhet hos tillämparna. Utredningen kan dock se flera förklaringar till detta.

En möjlig förklaring är att ansvaret har en för skatterätten så atypisk konstruktion. Om det upplevs som svårt att förstå grunden för ansvaret och var gränserna för ansvaret går är det naturligt att det också leder till en osäkerhet beträffande grunden för att medge befrielse från detsamma.

Den omständigheten att företrädaransvaret i sig självt är utformat med subjektiva rekvisit innebärande att hänsyn till företrädarens insikt ska tas redan när ansvaret fastställs ställer vidare särskilda krav på den handläggare eller domare som är van att pröva samtliga ursäktande omständigheter i samband med prövningen av om det finns grund för befrielse. Detta kan i sig också bidra till att rättspraxis uppfattas som svårtolkad; det upplevs som svårt att avgöra när domstolen har prövat ansvaret respektive när domstolen har prövat grunderna för befrielse.

Tillämpningssvårigheter av de slag som nu identifierats bidrar till en rättsosäkerhet och bristande förutsebarhet som i största möjliga mån bör undanröjas.

10.7 Utredningens överväganden

10.7.1 En ny utformning av bestämmelsen om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet

Utredningens bedömning: Nuvarande bestämmelse om hel eller delvis befrielse bör ges en ny utformning. För att motverka en för sträng bedömning och främja en utvidgad tillämpning bör befrielsegrunden tydliggöras i lagtexten.

Utredningen har identifierat flera omständigheter som troligtvis bidragit till den kritik som riktats mot tillämpningen av befrielseregeln och till önskemålet om att göra grunden för befrielse tydligare.

En av omständigheterna är ansvarets för skatterätten atypiska konstruktion. Tillsammans med faktumet att ansvaret utgör ett sekundärt ansvar upplevs regelverket troligtvis som svårtillämpat. Med hänsyn till att utredningen funnit att övervägande skäl talar för att behålla grunden för ansvaret oförändrad kan det hävdas att skälen för att tydliggöra befrielseregeln blir än starkare.

Oavsett om kritiken som riktats mot tillämpningen är befogad eller inte talar den för att lagstiftaren bör vidta åtgärder för att möta oron för en alltför restriktiv tillämpning. En rädsla som grundar sig i ett bristande förtroende för lagstiftningens skälighet kan nämligen bidra till att livskraftiga företag avvecklas i förtid.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det finns skäl för att reglerna om befrielse ska kunna tillämpas i något fler situationer och att de på ett bättre sätt ska ge vägledning om vad som kan utgöra särskilda skäl för befrielse.

En precisering av grunden för befrielse får dock inte ske på bekostnad av tillämpningens flexibilitet. Det är av avgörande betydelse att tillämparen känner frihet att beakta samtliga omständigheter som ensamt eller tillsammans kan leda till att en betalningsskyldighet, helt eller delvis, framstår som oskälig.

Det är naturligt att befrielsegrunden för företrädaransvaret jämförs med hur befrielsegrunden för skattetillägg och övriga särskilda avgifter är utformade.

Skattetillägg påförs på helt objektiva grunder. Som förutsättning för att påföra skattetillägg gäller att det klart ska framgå att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Samtliga subjektiva skäl är därför placerade i befrielseregeln. För företrädaransvaret gäller däremot att ansvaret i sig självt begränsas av subjektiva rekvisit. Som framhållits i inledningen av detta kapitel måste utgångspunkten för hur en ansvarsbefrielse utformas tas i själva ansvaret för att säkerställa att utformningen leder till önskvärd tydlighet.

10.7.2 Hel eller delvis befrielse ska medges om betalningsskyldigheten är oskälig

Utredningens förslag: Grunden för befrielse från betalningsskyldighet ändras på så sätt att en företrädare helt eller delvis ska befrias från betalningsskyldigheten om det är oskäligt att företrädaren blir betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift.

Befrielsegrunden preciseras genom ett antal exempel på vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om betalningsskyldigheten är oskälig.

Skälen för utredningens förslag

En företrädare för en juridisk person som har bedömts vara betalningsskyldig enligt 59 kap. 12–14 §§ SFL ska även fortsatt kunna befrias från betalningsskyldigheten. Enligt 59 kap. 15 § gäller i dag att en företrädare helt eller delvis får befrias från betalningsskyldighet om det finns särskilda skäl.

Utredningen föreslår att grunden för befrielse ändras på så sätt att en företrädare helt eller delvis ska befrias från betalningsskyldighet om det är *oskäligt* att han eller hon blir betalningsskyldig för den juridiska personens skatt och avgift. Genom att knyta möjligheten till befrielsen till en bedömning av om betalningsskyldigheten är oskälig, i stället för som tidigare, till förekomsten av särskilda skäl, ges bestämmelsen en utformning som enligt utredningen främjar en mer nyanserad tillämpning. Begreppet ”särskilda skäl” har en stark koppling till företrädaransvarets ursprungliga tillämpningsområde och ändamål. Med den föreslagna utformningen kan företrädaransvarets med åren utvidgade tillämpningsområde ges ett ändamålsenligt utrymme även vid tillämpningen av befrielseregeln. Att oskälighet föreslås som ny förutsättning för befrielse hindrar inte att de omständigheter som enligt praxis utgör särskilda skäl för befrielse omfattas av tillämpningen. Samma omständigheter som hittills bedömts utgöra särskilda skäl för hel eller delvis befrielse ska i fortsättningen kunna leda till att full betalningsskyldighet bedöms vara oskälig. Ledning för tillämpningen kan således fortsatt hämtas ur praxis. Härutöver är bestämmelsen tänkt att ge möjlighet till befrielse även i andra fall där full betalningsskyldighet bedöms som oskälig. Det förhållandet att den föreslagna bestämmelsen uttryckligen riktar tillämpningen mot fall där betalningsskyldigheten uppfattas som oskälig gör det tydligare att frågan om det finns grund för befrielse ska bedömas mot bakgrund av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet. Omständigheterna kan därmed vara av både objektiv och subjektiv karaktär. Avsikten är att det ska bidra till en mer nyanserad tillämpning.

En samlad bedömning av omständigheterna ska också göras vid prövningen av om företrädaren varit grovt oaktsam. Det betyder att samma omständigheter kan komma att ingå både vid ansvarsprövningen och prövningen av befrielseregeln. Med hänsyn till reglernas olika ändamål får dock förekomsten av omständigheterna inte samma

betydelse vid de olika prövningarna. Exempelvis kan förmildrande omständigheter som beaktats vid prövningen av företrädaransvaret, men som inte ansetts tillräckliga för att undvika att företrädaren ansetts grovt oaktsam, vägas in i oskälighetsbedömningen enligt befrielseregeln.

I kapitel 9 föreslår utredningen ett förtydligande av vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam. Nedan föreslår utredningen preciseringar av grunden för befrielse som förtydligar oskälighetsrekvisitet. Sammantaget förbättrar därmed förslagen möjligheterna att överblicka följderna av den prövning som kan komma att göras när frågan om företrädaransvaret aktualiseras.

Utredningen ser också fördelar med att oskälighet redan används som begrepp för att ange förutsättningarna för befrielse från särskild avgift enligt 51 kap. 1 § SFL.

För att tydliggöra grunden för befrielse och på så sätt ytterligare öka förutsebarheten i tillämpningen föreslår alltså utredningen att befrielsegrunden preciseras genom ett antal exempel på vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen.

Vid bedömningen av om betalningsskyldigheten är oskälig ska det särskilt beaktas om

1. företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande i den juridiska personen,
2. företrädaren vidtagit verksamma åtgärder för att begränsa skadan av den underlåtna betalningen,
3. företrädarens betalningsförmåga är varaktigt nedsatt av hälsa, ålder eller liknande förhållanden, eller
4. betalningsskyldigheten inte står i rimlig proportion till försummelsen.

Exemplen på omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen är hämtade från vägledande praxis.²⁴ De är av den karaktären att de i normalfallet, sedda för sig, talar för hel eller delvis befrielse.

I enlighet med målsättningen att bedömningen ska göras mot bakgrund av samtliga omständigheter i det enskilda fallet kan dock prövningen av om betalningsskyldigheten är oskälig, utöver de givna

²⁴ Se redogörelserna för rättsfall från HD och HFD i avsnitten 10.3 och 10.4.

exemplen, omfatta en mängd skiftande omständigheter av såväl förmildrande som försvårande karaktär. Förmildrande omständigheter visar på att företrädarens handlande utifrån förhållandena i det enskilda fallet framstår som försvarligt och att full betalningsskyldighet därför är oskälig. Försvårande omständigheter vittnar om att företrädaren tagit påtagliga risker och, utifrån ett borgenärsperspektiv, handlat särskilt nonchalant eller klandervärt. Om agerandet skulle bedömas vara ett led i ett brottsligt förfarande är det naturligtvis en starkt försvårande omständighet. Samtliga förmildrande och försvårande omständigheter ska vägas in i bedömningen för att utröna i vilken utsträckning det finns grund för befrielse.

Genom författningsändringen ges också utökade möjligheter att beakta sådan oskälighet som, beroende på omständigheterna i övrigt, kan ha sin grund i en betalningsskyldighet för den juridiska personen som beslutats av Skatteverket genom en omprövning. En sådan möjlighet får anses möta det förhållandet att ett utdömt företrädaransvar, till skillnad från vad som var fallet när reglerna infördes, inte sällan just har sin uppkomst i en betalningsskyldighet som fastslagits vid en omprövning av den juridiska personens beskattning som lett till obestånd eller tillfällig likviditetsbrist.²⁵ Av utredningens egen undersökning framgår att i cirka 35 procent av de granskade avgörandena från förvaltningsrätterna hade skatteskulden helt eller delvis uppkommit efter att Skatteverket fattat ett omprövningsbeslut. Motsvarande andel för de granskade avgörandena från kammarrätterna var 50 procent.²⁶

²⁵ Se avsnitt 10.6.4.

²⁶ Se avsnitt 7.5.2 och 7.6.2.

11 Överenskommelse om betalningsskyldighet

11.1 Inledning

Det ingår i utredningens uppdrag att överväga om det finns behov av att ändra reglerna om överenskommelse om betalningsskyldighet i 59 kap. 19 och 20 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I detta kapitel redogörs först för bestämmelsernas bakgrund och tillämpning. Därefter överväger utredningen om bestämmelserna bör ändras.

11.2 Bakgrund

Mål om företrädaransvar prövades fram till och med 2003 i allmän domstol. Målen handlades då som dispositiva tvistemål, dvs. mål där parterna kan förlikas. Genom att företrädaransvarsmålen handlades som dispositiva mål i allmän domstol hade myndigheterna och företrädarkaren möjlighet att träffa en utomprocessuell förlikning om betalningsskyldigheten. Statens fordringsanspråk på företrädarkaren betraktades som en civilrättslig fordran avseende skatt.

Möjligheten att förlikas saknade författningsstöd och var endast en följd av att målen handlades som dispositiva mål. Som redogjorts för i avsnitt 4.2.1 fördes talan om företrädaransvar vid ansvarets tillkomst vanligtvis av åklagare som ett enskilt anspråk grundat på brott i samband med åtal för uppbördsbrottet. Åklagaren drev statens talan om företrädarkarens betalningsansvar för att staten skulle få ersättning för den skada som uppkommit med anledning av att den juridiska personen inte inbetalat skatt på arbetstagares lön. När företrädarkarens ansvar kom att omfatta även andra skatter och avgifter, vilka inte omfattades av uppbördsbrotten, utökades de ärenden där åklagaren

inte väckte talan om enskilt anspråk. Efter att betalbrottet avkriminaliserades saknades helt anledning för åklagaren att driva mål om företrädaransvar. Talan om företrädaransvar drevs då i stället av skattemyndigheterna eller av kronofogdemyndigheten. Möjligheten för parterna att förlikas har dock kvarstått oförändrad och hade som nämnts sin grund i att målen, när de drevs i allmän domstol, betraktades som dispositiva tvistemål.

Rätten för myndigheterna att på detta sätt efterge ett lagstadgat betalningsansvar för skatt och göra gällande betalningsskyldighet endast för en del av den totala skulden bekräftades av lagstiftaren i skattesammanhang först i förarbetena till skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL.¹ Där angavs följande.

Som utredningen pekat på finns det, utöver omständigheter som kan utgöra skäl för jämkning av betalningsskyldigheten, också faktorer av annat slag som kan tala för att denna begränsas. De kan sammanfattningsvis betecknas som handläggnings- eller processekonomiska skäl och gälla t.ex. utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande. Sådana omständigheter kan motivera den myndighet som för talan att i ett inledande skede eller under pågående process göra gällande betalningsskyldighet endast beträffande en del av det skatte- eller avgiftsbelopp som inte betalats. Skäl för begränsning av betalningsskyldigheten kan finnas också i en situation när företrädaren saknar utmättningsbara tillgångar men kan erbjuda vissa upplånade medel. Det är i regel inte meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren kan bedömas komma att fullgöra. I detta sammanhang bör givetvis vägas in om det förekommer samtida indrivningsuppdrag avseende andra skulder. Om så är fallet får även dessa vägas in när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms. Omständigheter av det nu angivna slaget brukar ses som förlikningsgrunder. Samtidigt leder de till samma resultat som förutsättningarna för befrielse, dvs. till att betalningsskyldigheten begränsas. Men de skiljer sig från dessa i det att den myndighet som för talan exklusivt disponerar över möjligheten att inskränka betalningsskyldigheten av handläggnings- eller processekonomiska skäl. Dessa förhållanden kan alltså inte bli föremål för bedömning av överprövande instanser.

Möjligheten till förlikning utnyttjades i relativt stor utsträckning eftersom det ansågs vara ett effektivt och kostnadsbesparande sätt att driva in obetalda skatter och avgifter. Förfarandet gick fort och det behövde dessutom inte belasta domstolarna. Även enskilda efterfrågade möjligheten till förlikning, dels för att slippa processa inför

¹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444 och även SOU 2002:8 s. 104.

domstol, dels för att det innebar en möjlighet att förhandla om ansvarsbeloppets storlek.²

Mot den här bakgrunden ansågs det viktigt att möjligheten att träffa utomprocessuella avtal om betalningsskyldigheten kunde behållas även när målens handläggning fördes över till allmän förvaltningsdomstol. Eftersom bytet av domstol innebar att förfarandet för förvaltningsprocessen i stället skulle bli tillämpligt på målen skulle möjligheten till förlikning inte längre finnas kvar som en naturlig del av handläggningen.³ Därför föreslogs det att möjligheten att förlikas skulle regleras i lag och utformas på ett sätt som i huvudsak liknade den ordning som gällt vid förlikning i allmän domstol.

I sammanhanget kan en jämförelse göras med det förslag om att föra över målen till allmän förvaltningsdomstol som hade lämnats flera år tidigare av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocessen, SOU 1983:23, men som då aldrig genomfördes. Den utredningen föreslog ett relativt långtgående betalningsansvar för annans skatt i ett antal särskilda fall samt att målen skulle prövas i allmän förvaltningsdomstol. I det sammanhanget diskuterades frågan om en överföring av målen skulle innebära att målen förlorade sin dispositiva karaktär. Enligt utredningen *låg det dock i sakens natur att en beskattningsfråga – i dessa fall fastställandet av betalningsskyldighet för skatt – i princip inte är förhandlingsbar på det s.k. fastställelseplanet.*⁴ Det förhållandet att en annan person än den skattskyldige kunde bli solidariskt ansvarig för en skattebetalning förändrade enligt den utredningen varken fordrans karaktär av skatt eller den omständigheten att ansvaret grundade sig i ett offentligt förhållande mellan staten och enskild person.⁵

Vid remissbehandlingen av det förslag som presenterades 2002 av Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridisk person, och som ledde fram till dagens ordning med överenskommelser, väcktes frågor med anknytning till vad som nu anförts. Bl.a. ifrågasattes om det inte fick anses vara principiellt nytt att införa en ordning där en utomprocessuell överenskommelse kunde föregå en rent offentligt rättslig process om statens skatteanspråk, och om det inte innebar att det skulle vara principiellt möjligt för staten att gå in i

² Se SOU 2002:8 s. 104 f.

³ Se SOU 2002:8 s. 95 och prop. 2002/03:128 s. 35.

⁴ Se SOU 1983:23 s. 265.

⁵ Se SOU 1983:23 s. 265.

förhandling med de skattskyldiga också vid krav på skatt i helt andra situationer.⁶ Regeringen avfärdade farhågorna om att regleringen skulle kunna uppfattas på det sättet och framhöll i stället att möjligheten till förlikning inte skulle bli större utan snarare begränsas något, mot bakgrund av att det genom förslaget skulle anges i lag under vilka omständigheter som en överenskommelse får ingås. Det förhållandet att rätten att ingå överenskommelser skulle komma att författningsregleras ansågs stärka rättssäkerheten.⁷

I dag finns den författningsregleringen i 59 kap. 19 och 20 §§ SFL.

11.3 Gällande rätt

11.3.1 Förutsättningar för överenskommelse om betalningsskyldighet

Enligt 59 kap. 19 § första stycket SFL får Skatteverket träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om det inte med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

Endast sådana fordringar som skulle kunnat göras gällande i en ansökan om företrädaransvar mot företrädaren kan omfattas av en överenskommelse.⁸ En överenskommelse förutsätter därför att Skatteverket utrett att det finns förutsättningar att ansöka om företrädaransvar. Verket måste alltså först konstatera att såväl de objektiva som de subjektiva förutsättningarna för betalningsskyldighet är uppfyllda och även ta ställning till kända omständigheter som talar för att en företrädare ska få befrielse helt eller delvis. Företrädarens personliga förhållanden och övriga omständigheter måste bedömas för att kunna avgöra om en överenskommelse är olämplig från allmän synpunkt.

En överenskommelse anses också förutsätta att handläggnings- eller processekonomiska skäl motiverar att företrädaren inte görs ansvarig för hela skulden. Exempel på omständigheter som utgör sådana skäl anges i förarbetena till SBL vara utredningssvårigheter och värderingsproblem avseende tillgångar samt företrädarens betalningsförmåga.⁹ Det anses nämligen inte meningsfullt att besluta om

⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 34.

⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 34 f.

⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 56 och Skatteverkets ställningstagande den 25 oktober 2017, dnr 202 423249-17/111.

⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444 och prop. 2002/03:128 s. 35.

betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren bedöms kunna betala. Vid bedömningen av betalningsförmågan bör då också övriga skulder som är föremål för indrivningsuppdrag beaktas. Om företrädaren saknar utmätningsbara tillgångar men kan erbjuda upplånade medel anses det tala för en överenskommelse. Vad som i förarbetena till SBL angavs som exempel på omständigheter att beakta har kompletterats i senare förarbeten. Av dessa framgår att Skatteverket anses kunna väga in om det finns skäl för delvis befrielse, företrädarens ålder, om det finns sociala eller medicinska skäl, om betalningen blir snabbare och säkrare och om de utmätningsbara tillgångarna har ett lägre värde än det erbjudna beloppet.¹⁰

Av bestämmelsen framgår att en överenskommelse inte ska träffas om det med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Eftersom en överenskommelse normalt sett innebär att det allmänna avstår från delar av skatteskulden har det ansetts olämpligt från allmän synpunkt att medge företrädaren eftergift om det förekommit brottslighet i näringsverksamheten eller om denna bedrivits oseriöst. Att företrädaren varit inblandad i flera konkurser eller att det förekommer brister i redovisning eller betalning i en ny näringsverksamhet anses också tala mot att ingå överenskommelser. Detsamma gäller om företrädaren har haft höga inkomster eller stora tillgångar samtidigt som det helt saknats befrielsegrunder. Ett annat skäl för Skatteverket att avstå från att ingå en överenskommelse är att ärendet eller målet har prejudikatintresse och anses kunna bidra till rättsutvecklingen.¹¹

Av 59 kap. 19 § andra stycket SFL framgår att parterna är oförhindrade att träffa överenskommelse även efter att Skatteverket ansökt om företrädaransvar i förvaltningsrätten och en domstolsprocess redan har inletts. Överenskommelsen får dock inte verkan förrän målet återkallats och domstolen avskrivit målet. Därmed förhindras att det fattas två beslut om samma sak. En överenskommelse kan också träffas efter att förvaltningsrätten har beslutat om företrädaransvar under processen i kammarrätten. Även då krävs att Skatteverket återkallar sin talan hos domstolen och att kammarrätten undanröjer förvaltningsrättens dom samt avskriver målet från vidare

¹⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 54 f., se också Skatteverkets rättsliga vägledning 2020, Överenskommelse om företrädaransvar.

¹¹ Se prop. 2002/03:128 s. 55.

handläggning (se RÅ 2006 ref. 20). Samma princip gäller om kamrarrätten meddelat dom. För att Högsta förvaltningsdomstolen ska undanröja underinstansernas avgörande och avskryva målet från handläggning krävs dock att domstolen först meddelar prövningstillstånd. Den omständigheten att parterna önskar ingå en överenskommelse torde inte i sig utgöra skäl för att medge prövningstillstånd.

När ett tidigare domstolsavgörande har undanröjts har det inte längre någon rättskraft. Om en överenskommelse som ingåtts efter att en dom undanröjts inte skulle fullföljas innebär det att Skatteverket kan ansöka om företrädaransvar igen.

Skatteverket får enligt 59 kap. 19 § tredje stycket SFL inte träffa någon överenskommelse i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal för brott enligt skattebrottslagen och åtalet avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse. Samma sak som gäller för väckt åtal gäller även för utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). Stycket infördes för att undvika en situation som kan omfattas av dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen.¹² Bestämelsen medför att en person inte kan bli betalningsskyldig för skattetillägg genom överenskommelse om han eller hon redan har åtalats för brott avseende den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget. Motsvarande regler för att förhindra dubbla sanktionsförfaranden finns också i 59 kap. 11 och 17 §§ SFL.

11.3.2 Överenskommelsens innehåll

En överenskommelse om företrädaransvar ska enligt 13 kap. 11 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) innehålla följande uppgifter:

1. parternas namn eller företagsnamn och personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer,
2. datum för överenskommelsen,
3. den skatteskuld eller avgiftsskuld som överenskommelsen avser,
4. det belopp som företrädarkaren ska betala, och
5. den tidpunkt eller de tidpunkter när betalning ska ske.

¹² Se prop. 2014/15:131 s. 101 ff. och 251.

Utöver dessa obligatoriska uppgifter kan företrädaren och Skatteverket lägga till de ytterligare villkor som de vill ha med i överenskommelsen. Sådana villkor får dock inte strida mot lag eller god sed eller innefatta en omöjlig prestation.¹³ Som tidigare nämnts kan endast sådana fordringar som skulle ha kunnat göras gällande i en ansökan om företrädaransvar mot företrädaren omfattas av en överenskommelse.¹⁴ Om företrädaren och Skatteverket är överens om att en träffad överenskommelse borde ha ett annat innehåll kan parterna träffa en ny överenskommelse med det innehåll de önskar och låta den första överenskommelsen förfalla.

Innan en dom om företrädaransvar från förvaltningsrätt eller kammarrätt har meddelats är det således parterna som, i alla andra situationer förutom den som regleras i 59 kap. 19 § tredje stycket SFL om skattetillägg, disponerar över möjligheten att ingå överenskommelse om betalningsskyldigheten. Lagstiftningen ställer heller inte upp något krav på att förutsättningarna för att ingå en överenskommelse utreds eller överprövas. Domstolen kan heller inte ålägga parterna att föra diskussioner om möjligheterna att ingå en överenskommelse.

11.3.3 Följderna av en överenskommelse

Av 59 kap. 20 § första stycket SFL framgår att en fullföljd överenskommelse innebär att staten avstår från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende de skatter och avgifter som omfattas av överenskommelsen.

Om en överenskommelse inte fullföljs inom rätt tid upphör den att gälla enligt 59 kap. 20 § andra stycket SFL. I samma bestämmelse anges att ett belopp som har betalats in på grund av en överenskommelse som sedan inte fullföljs ska tillgodoräknas företrädaren. Bestämmelsen är tvingande till företrädarens fördel och kan inte avtalas bort. Om företrädaren genom återbetalningen får ett överskjutande belopp på sitt skattekonto, kan denne ha möjlighet att återfå inbetalda medel. Men om det kan antas att det kommer att beslutas om företrädaransvar efter den brutna överenskommelsen

¹³ Se prop. 2002/03:128 s. 57.

¹⁴ Se Skatteverkets ställningstagande den 25 oktober 2017 dnr 202 423249-17/111.

kan det vara en omständighet som utgör hinder mot återbetalning enligt 64 kap. 4 § 3 b SFL.

En fullföljd överenskommelse kan inte överklagas. Av förarbetena till skatteförfarandelagen framgår att en fullföljd överenskommelse varken klassificeras som ett beskattningsbeslut eller något annat sorts beslut. Uttryckliga bestämmelser som förbjuder omprövning och överklagande ansågs därför inte behövas. Skatteverkets beslut att föreslå, ingå eller förkasta en överenskommelse ansågs inte ha någon sådan rättslig eller faktisk verkan som krävs för överklagbarhet.¹⁵ Överenskommelsen kan inte heller angripas genom resning. Det ansågs tidigare vara möjligt med de stadfästa förlikningar och likaså med överenskommelserna enligt SBL. Av förarbetena till skatteförfarandelagen framgår att den företrädare som vill invända mot en fullföljd överenskommelse i stället är hänvisad till att väcka talan i allmän domstol om att överenskommelsen är ogiltig med hänsyn till avtalsrättsliga regler eller yrka skadestånd på grund av att Skatteverket har agerat felaktigt eller försumligt.¹⁶

11.3.4 Överenskommelse med flera företrädare

Ibland finns det flera företrädare för en juridisk person. Det är då möjligt för Skatteverket att ansöka om företrädaransvar mot en eller flera av företrädarna. Det finns inget hinder mot att träffa en överenskommelse med alla eller bara med vissa företrädare.

Av handläggnings- eller processekonomiska skäl kan utgången bli att Skatteverket träffar överenskommelser med de företrädare som har ekonomiska möjligheter att betala och inte motsätter sig det. Av Skatteverkets rättsliga vägledning framgår vidare att praktiska skäl talar för att träffa överenskommelser med varje enskild företrädare utan någon villkorad koppling till någon annan företrädare. Om en gemensam överenskommelse har träffats men inte fullföljs och därför upphör att gälla kan det leda till oklarhet om till vilken företrädares skattekonto som eventuellt inbetalda medel ska föras över till.¹⁷

¹⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1009 och s. 1073 ff.

¹⁶ Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1467.

¹⁷ Skatteverkets rättsliga vägledning 2020, Överenskommelse om företrädaransvar.

Under förutsättning att det finns grund för betalningsansvar är Skatteverket oförhindrat att ansöka om företrädaransvar gentemot övriga företrädare beträffande den del av skatten som inte blir betald genom överenskommelsen.

11.4 Utredningens överväganden

Bedömning: Bestämmelserna avseende överenskommelse om betalningsskyldighet bör inte ändras.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar behandlas företrädaren som skattskyldig och fordran som en skatt. Företrädaransvarets speciella karaktär och bakgrund är skälet till att en företrädare, som får ett betalningskrav riktat mot sig, kan träffa en överenskommelse med Skatteverket om betalningsskyldigheten.

Utifrån ett förvaltningsrättsligt och inte minst ett skatterättsligt perspektiv framstår överenskommelser som en ovanligt pragmatisk lösning. Lagstiftningen har motiverats med att den är effektiv och kostnadsbesparande för staten, men också med att den är till fördel för den enskilde som genom att ingå en överenskommelse har möjlighet att undvika en domstolsprocess.

För samhället i stort framstår fördelarna som odiskutabla. Möjligheten att träffa överenskommelser är sannolikt kostnadsbesparande för båda parter. Staten får på ett effektivt sätt in juridiska personers annars obetalda skatteskulder. Såväl staten som den enskilde vinner vidare på att en livskraftig verksamhet kan fortsätta utan de problem som en offentlig dom om företrädaransvar kan orsaka.

Trots vad som nu sagts om systemets fördelar för båda parter bör också beaktas att det finns risker som kan medföra nackdelar för den enskilde företrädaren.

Det finns nämligen anledning att framhålla att när en överenskommelse om betalningsskyldigheten har ingåtts kommer frågan om det finns förutsättningar för företrädaransvar inte att prövas av domstol. Den slutsatsen kan därför inte dras att förutsättningarna för ansvar är uppfyllda enbart för att en överenskommelse har ingåtts mellan Skatteverket och företrädaren, även om detta förutsätts vara fallet.

Möjligheten för Skatteverket att träffa överenskommelser får sägas utgöra ett avsteg från det annars lagreglerade ansökningsförfarandet innebärande en obligatorisk domstolsprövning. I de fall en överenskommelse träffas hamnar den egentliga beslutanderätten beträffande ansvaret hos Skatteverket och den enskilde. Detta trots att ett av de argument som anfördes mot att göra skattemyndigheterna till första beslutsinstans i företrädaransvarsmålen just var att det ansågs att målen rörde juridiskt svårbedömda frågor och grannliga bedömningsfrågor som lämpligast borde göras av domstol.¹⁸

Med den nuvarande ordningen följer därför en risk att även den företrädare som inte kan anses ha varit grovt oaktsam avhåller sig från domstolsprocess och därmed ådrar sig ett felaktigt betalningsansvar genom att i stället ingå en överenskommelse om skatten. Företrädarens beslut att inte låta betalningsansvaret prövas av domstol kan också tänkas påverkas av den utbredda uppfattningen att företrädaransvaret genom domstolarnas rättstillämpning är att betrakta som ett i det närmaste strikt ansvar oberoende av skuld.

Skatteverkets möjligheter att ingå överenskommelser om annat än skattetillägg begränsas bara av om det saknas handläggnings- eller processekonomiska skäl för förlikning och om en överenskommelse är olämplig ur allmän synvinkel. Mot bakgrund av de svåra överväganden som kan följa med en prövning av de subjektiva rekvisiten skulle dock kunna hävdas att en överenskommelse också kan vara olämplig *ur den enskildes synvinkel*. Huruvida så är fallet blir dock aldrig föremål för prövning.

Med hänsyn till den skattesekretess som råder för överenskommelserna saknas också en insyn som garanterar att möjligheten att ingå överenskommelse inte används på ett godtyckligt sätt.

Sammanfattningsvis kan hävdas att kombinationen av möjlighet till överenskommelse och svåra bedömningsfrågor framstår som riskfylld.

Trots de risker för den enskilde som diskuterats ovan anser utredningen att de tydliga fördelar som systemet för med sig, både för staten och företrädarna överväger. Den kritik som riktats mot regelsystemet har inte heller till någon del avsett möjligheten att ingå överenskommelser. Det kan sägas tala för att lagstiftningen i den delen åtnjuter ett förtroende hos de skattskyldiga.

¹⁸ SOU 2002:8 s. 95 f.

De förslag som utredningen lägger fram beträffande de subjektiva rekvisiten, befrielsereglerna och rådrum syftar till att undvika att företrädaransvar utkrävs när det är omotiverat utifrån regelsystemets grundläggande syften. De är också tänkta att minska den osäkerhet som skapats kring tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar och att öka förutsebarheten. Detta bör sammantaget bidra till att överenskommelser inte ingås i de fall det inte är klarlagt att förutsättningar för företrädaransvar föreligger.

Det finns därför inte tillräckliga skäl för att begränsa möjligheterna att träffa överenskommelser om betalningsansvar för företrädare. Något förslag om lagändring läggs därför inte fram.

12 Rådtrum för företrädare för juridiska personer

12.1 Inledning

Juridiska personer kan av olika skäl hamna i ekonomiska svårigheter som inverkar på möjligheten att betala skatter och avgifter i tid. Det är företrädarna som har ansvaret för att hantera dessa svårigheter. De måste ta hänsyn till att flera olika intressenter kan påverkas av betalningsproblemen, däribland borgenärer, leverantörer och anställd personal. Flera alternativa åtgärder kan behöva övervägas och den processen kan ta viss tid i anspråk. Ett problem i det sammanhanget är att bestämmelserna om företrädaransvar är konstruerade så att en företrädare kan bli ansvarig för den juridiska personens skatter och avgifter så snart förfallodagen för att betala dessa har passerats. För att vara säker på att undvika att bli betalningsskyldig måste alltså företrädaren redan innan förfallodagen ta ställning till vilket handlingsalternativ som framstår som lämpligast i den uppkomna situationen. Den tid som står till förfogande för övervägandena kan uppfattas som otillräcklig, särskilt om de ekonomiska problemen inte kunnat förutses. För att inte riskera att bli betalningsskyldig för företagets skatt kan företrädaren i det läget anse att det säkraste och enklaste alternativet är att avveckla verksamheten i företaget.

I en sådan situation som nu beskrivits finns det därför en påtaglig risk för att bestämmelserna om företrädaransvar kan orsaka att livskraftiga företag avvecklas i onödan. Riksdagen har i ett tillkännagivande den 22 april 2015 pekat på denna risk. Det ingår också som en central del i utredningens direktiv att säkerställa att det rättsliga systemet inte bidrar till att företag som på sikt har möjligheter att överleva avvecklas i onödan på grund av risken att företrädaren annars blir betalningsskyldig.

Mot denna bakgrund undersöker utredningen i detta och nästa kapitel olika vägar för att ge företrädarna till ett företag som fått betalningssvårigheter ett rådrom, dvs. en frist för att under en viss tid efter en skatts förfallodag kunna ta ställning till olika handlingsalternativ för att lösa problemen utan att riskera personligt ansvar för betalningen av skatten. I detta kapitel redogörs först för de åtgärder som en företrädare redan i dag kan vidta för att få ett rådrom i samband med att företaget hamnat i betalningssvårigheter. Därefter tas ställning till om åtgärderna ger ett tillräckligt rådrom eller, om så inte bedöms vara fallet, om de kan justeras eller på annat sätt läggas till grund för ett utvidgat rådrom.

12.2 Rådrom genom betalningsinställelse och företagsrekonstruktion

Utredningens bedömning: Varken en betalningsinställelse eller en ansökan om företagsrekonstruktion ger företrädaren ett i detta sammanhang ändamålsenligt rådrom.

12.2.1 Betalningsinställelse

Det finns redan flera åtgärder som en företrädare kan vidta för att få ett rådrom när ett företag har fått betalningsproblem. En möjlighet kan vara att företaget ställer in sina betalningar. I praktiken sker det vanligtvis genom att företaget riktar en offentlig förklaring till företagets samtliga borgenärer om att företaget inte avser att betala sina skulder när dessa förfaller. Syftet är att ge företrädarna tid för att undersöka olika möjligheter att rädda företagets fortsatta existens. Betalningsinställelse är ett oregerat institut.¹ Den ger inte något skydd mot att enskilda borgenärer gör indrivningsförsök eller ansöker om att företaget ska försättas i konkurs. I det senare fallet utgör betalningsinställelsen till och med en presumtion för obestånd enligt 2 kap. 8 § konkurslagen (1987:672). Obestånd är det grundläggande kriteriet för konkurs.

¹ I samband med införandet av lagen om företagsrekonstruktion övervägdes en reglering, men det ledde inte till lagstiftning, se härtill prop. 1995/96:5 s. 62.

Skatteverket har i ett ställningstagande gjort bedömningen att en skriftlig betalningsinställelse till samtliga borgenärer kan skydda en företrädare för en juridisk person från företrädaransvar enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. För ansvarsfrihet krävs enligt Skatteverkets mening att företrädaren har haft en välgrundad anledning att tro att betalningsinställelsen skulle kunna följas av en samlad och verksam åtgärd för att lösa den juridiska personens betalningsproblem. En betalningsinställelse är enligt Skatteverket som huvudregel ett hinder mot att företrädaransvar döms ut för förfalldagar som infaller inom tre veckor från betalningsinställelsen.² Under dessa tre veckor kan således en betalningsinställelse som riktar sig till samtliga företags borgenärer ge företrädaren ett skydd mot att bli betalningsskyldig för den underlåtna skatteinbetalningen trots att skattens förfalldag passerats. Genom en betalningsinställelse som uppfyller Skatteverkets formkrav kan företrädaren därmed ges tre veckors rådrudd.

12.2.2 Företagsrekonstruktion

En reglerad form av betalningsinställelse finns i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion, förkortad LFR. I korthet syftar lagen till att ge en näringsidkare som har betalningssvårigheter ett rådrudd under vilket denne kan vidta åtgärder för att förbättra verksamhetens resultat och få möjlighet att förhandla med sina borgenärer om ett ackord.³ En ansökan om företagsrekonstruktion får enligt 2 kap. 1 § LFR göras hos tingsrätten av gäldenären eller av en borgenär. En förutsättning för att beslut om företagsrekonstruktion ska meddelas är enligt 2 kap. 6 § att det kan antas att gäldenären inte kan betala förfallna skulder eller att sådan oförmåga inträder inom kort. Beslut får inte meddelas om det saknas skälig anledning att anta att syftet med företagsrekonstruktionen kan uppnås. Under förfarandet behåller näringsidkaren rådigheten över sin egendom, även om rådigheten är inskränkt i flera viktiga avseenden; se 2 kap. 14 och 15 §§. Under rekonstruktionen får – med vissa undantag – exekutiva åtgärder inte äga rum mot gäldenären; se 2 kap. 17 §.⁴ Företagsrekonstruktion betraktas i rättspraxis som en sådan verksam och samlad

² Skatteverkets ställningstagande den 27 november 2014, dnr 131 652759-14/111.

³ Prop. 1995/96:5 s. 56 ff.

⁴ Se närmare om rättsverkningarna av en företagsrekonstruktion i prop. 1995/96:5 s. 74 ff.

åtgärd för att avveckla företags skuldförhållanden som ger skydd mot företrädaransvar medan förfarandet pågår (RÅ 2009 ref. 72 och HFD 2015 ref. 58).

12.2.3 Utredningens övervägande om rådruum genom betalningsinställelse och företagsrekonstruktion

Som nyss berördes innebär en betalningsinställelse en presumtion för obestånd och den kan många gånger fungera som en förvarning om att en konkurs är nära förestående om någon annan lösning inte går att finna. I den meningen kan betalningsinställelsen ofta betraktas som ett förstadium till avveckling av företaget. Inställelsen ger inte heller något skydd mot säranktioner från enskilda borgenärer. Mot den bakgrunden framstår en betalningsinställelse, även om den leder till att företräddaren skyddas mot personlig betalningsskyldighet under en kortare tid, inte som en tillräcklig åtgärd för att ge företräddaren rimliga förutsättningar att överväga vad som kan behöva göras för att om möjligt rädda verksamheten.

Som redan nämnts betraktas företagsrekonstruktion som en sådan verksam och samlad åtgärd för att avveckla företags skuldförhållanden som ger skydd mot företrädaransvar medan förfarandet pågår. Att ansöka om företagsrekonstruktion kan därför vara ett av flera handlingsalternativ som företräddaren kan behöva överväga när betalningssvårigheter har uppkommit. Det är dock ett relativt kostsamt förfarande och därför inte alltid det alternativ som framstår som mest lämpligt att välja, särskilt inte för de mindre företagen. Precis som betalningsinställelse ger en ansökan om företagsrekonstruktion också en tydlig signal till potentiella leverantörer, kunder och andra om att företaget befinner sig i en svår ekonomisk situation.⁵ Detta kan i sig försvåra verksamhetens fortlevnad.

Exempel på andra handlingsalternativ som en företräddare kan vilja överväga vid sidan av både betalningsinställelse och företagsrekonstruktion kan i ett fall av vad som förmodas vara tillfälliga betalningssvårigheter, vara att diskutera möjligheten till kapitaltillskott inom ägarkretsen eller att förhandla med ett kreditinstitut om anstånd med betalningen av en befintlig kredit eller om att utöka krediten.

⁵ Enligt 2, 13 och 14 §§ lagen (2017:473) med kompletterande bestämmelser till 2015 års insolvensförordning ska ett beslut om att inleda företagsrekonstruktion och andra uppgifter om förfarandet registreras av Bolagsverket i ett insolvensregister över företagsrekonstruktioner.

Företrädaren bör få rimlig tid att undersöka vilka av dessa alternativ som står till buds och ta ställning till vilket av dem som är lämpligast i den aktuella situationen utan att ett personligt betalningsansvar under tiden inträder för företagets skatteskulder.

Mot den bakgrunden anser utredningen att mycket talar för att varken betalningsinställelse eller företagsrekonstruktion på ett ändamålsenligt sätt tillgodoser företrädarens behov av ett rådrum innan ett företrädaransvar kan aktualiseras. Utredningen har också svårt att se att dessa institut, som har ett etablerat användningsområde, är särskilt lämpliga att lägga till grund för att skapa en utökad möjlighet till rådrum i företrädaransvarsfallen.

12.3 Rådrum genom att den juridiska personen beviljas anstånd

Utredningens bedömning: Anståndsreglerna i 63 kap. 15 och 23 §§ SFL ger inte företrädarna ett tillräckligt rådrum. De är heller inte lämpliga att ändra för att skapa ett sådant rådrum.

Att införa en ny anståndsregel i syfte att skapa ett rådrum skulle sakna träffsäkerhet och därför behöva utformas med starkt begränsande villkor för att inte riskera alltför stora uppbördsförluster.

12.3.1 Anståndsreglerna i 63 kap. 15 och 23 §§ SFL

Ett rådrum för företrädaren kan också uppnås genom att företaget beviljas anstånd med betalningen av skatten. Förfallodagen skjuts då fram och eftersom företrädarens betalningsansvar är accessoriskt till företagets betalningsskyldighet innebär anståndet också att tidpunkten för när företrädarens betalningsansvar kan aktualiseras skjuts fram. Jämfört med en betalningsinställelse och en ansökan om företagsrekonstruktion ger ett av Skatteverket medgett anstånd med att betala in skatten inte samma anledning för övriga borgenärer eller andra att ifrågasätta en verksamhets livskraft eller dess duglighet som motpart i affärstransaktioner. Ur det perspektivet innebär ett anstånd att ett företags förutsättningar att fortsätta verksamheten förbättras. Utredningen anser därför att det finns anledning att över-

våga om de befintliga reglerna om anstånd för företaget kan användas för att ge ett erforderligt rådrudd för företrädarna.

De nuvarande anstandsreglerna beskrivs i kapitel 5. De anstandsregler som främst aktualiseras i sammanhanget är regeln om anstånd på grund av synnerliga skål i 63 kap. 15 § SFL och regeln om anstånd till fördel för det allmänna enligt 63 kap. 23 § (borgenårsanståndet).

Bestämmelsen i 15 § ska, enligt uttryckliga uttalanden i förarbetena, tillämpas restriktivt. Den tar sikte på betalningsskyldiga som oförfållat har hamnat i tillfålliga betalningssvårigheter men som bedöms ha goda möjligheter att betala efter en kortare tids anstånd. Tillämpningen är tänkt att vara särskilt restriktiv om anståndet söks av näringsidkare, om anståndet avser obetald mervärdesskatt eller betydande belopp. I fråga om näringsidkare anges i förarbetena att den skattskyldige bör söka förmås att i annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem.⁶ Redan detta leder till att den företrädare vars företag fått ekonomiska svårigheter har små möjligheter att få ett rådrudd genom att för den juridiska personens räkning ansöka om anstånd med åberopande av synnerliga skål.

Borgenårsanståndet framstår då som ett bättre alternativ för juridiska personer med betalningsproblem. Grundtanken med att införa anståndet var just att få generösare anstandsregler som skjuter upp indrivningen av den juridiska personens skatteskuld och ger en tillfållig betalningsbefrielse.⁷ Även ett borgenårsanstånd förutsätter dock, på samma sätt som gäller för att medges anstånd enligt 15 §, att det bedöms vara till fördel för det allmänna. Det innebär att den juridiska personen ska ha förutsättningar att betala sin skuld fullt ut, även om betalningen möjliggörs genom att det allmänna godtar en tids avbetalning. Bestämmelsen om borgenårsanstånd är dessutom, som tidigare beskrivits i kapitel 5, en befogenhetsregel för Skatteverket, inte en rättighetsregel för den skattskyldige. Ett beslut av Skatteverket om att neka anståndet kan därför inte överklagas och någon överprövning av Skatteverkets bedömning att anståndet inte är till fördel för det allmänna kan inte begåras.

För den som anser sig driva en i grunden livskraftig verksamhet, men som hamnat i en akut ekonomisk kris, kan det vara svårt att avgöra om krisen kan lösas med hjälp av ett betalningsanstånd eller om det också behövs vidtas andra åtgärder. Det kan vara svårt att ge

⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1041 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 420 ff.

⁷ Se prop. 2010/11:165 s. 569.

garantier om full betalning även om det är förhoppningen. Företrädaren är till stor del utelämnad till Skatteverkets bedömning av om villkoret om full betalning av skatteskulden är uppfyllt eller inte och utan möjlighet till överprövning av ett nekat anstånd.

Även om Skatteverkets handläggning innefattar en lyhördhet för sökanden så kan borgenärsanståndets utformning anses vara begränsande genom att vara avhängigt av att Skatteverket har förtroende för företrädarna och dennes vilja att göra rätt för sig, se avsnitt 5.5.3.

Mot bakgrund av det anförda anser utredningen att de nuvarande anståndsbestämmelserna får anses otillräckliga för att på ett förutsebart sätt ge företrädaren den tidsfrist som är önskvärd i företrädaransvarsfallen.

12.3.2 Utredningens överväganden om att justera borgenärsanståndet

Det bör härefter utredas om det är möjligt att justera borgenärsanståndet på ett sätt som möter det behov av rådruum för företrädare som utredningen identifierat. Statskontoret, som i sin rapport utredde bl.a. borgenärsanståndet, kom visserligen fram till att dagens anståndsmöjligheter kunde öka risken för att livskraftiga företag försattes i konkurs men drog samtidigt slutsatsen att det rörde sig om ett mycket litet antal företag varje år som var tillräckligt livskraftiga för att överleva genom enbart ändrade regler för anstånd.⁸ Statskontoret föreslog därför inga nya anståndsregler utan gav i stället två ”alternativa handlingsvägar”. Den ena avsåg ett förslag om en automatiskt förlängd tidsfrist efter passerat förfallodatum, dvs. en form av ”automatiskt anstånd” för företaget.⁹

Enligt utredningens bedömning förefaller det förslaget onödigt generöst. Eftersom förslaget omfattar samtliga skattskyldiga företag och inte riktar sig särskilt mot ”företrädaransvarsfallen” riskerar det att öka företagens skulder på ett sätt som inte kan anses ändamålsenligt. Det framstår vidare som alltför kravlöst gentemot företrädaren och ger inte ett tillräckligt incitament till företrädaren att åtgärda företagets problem.

Det andra alternativet är mer intressant. Skatteverkets befogenhet att medge anstånd var enligt det alternativet tänkt att utökas genom

⁸ Se Statskontorets rapport Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret, 2018:14 s. 66.

⁹ Se Statskontorets rapport s. 67 f.

att omformulera bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL. Anstånd skulle kunna medges redan när ett sådant anstånd ”inte är till nackdel för det allmänna” i stället för som i dag endast när det är ”till fördel för det allmänna”. Tanken var att bevisbördan för att anståndet inte var till nackdel skulle ligga på Skatteverket. Genom en sådan konstruktion skulle Skatteverkets befogenheter att medge anstånd kunna utökas och bli mer generösa.

Med hänsyn till att anståndet enligt bestämmelsen inte är överklagbart blir det enligt utredningen svårt att förutse vilken skillnad som ändringen skulle komma att medföra i praktiken. Anståndet blir vidare avhängigt av svåra bedömningsfrågor. Inte minst med hänsyn till den korta handläggningstid som får anses önskvärd i anståndsmål.

Utredningen drar slutsatsen att borgenärsanståndet, som riktar sig till alla kategorier av juridiska personer, inte är lämpligt att utvidgas och göras mer generöst i syfte att anpassa anståndet till företrädarnas behov av rådrom som skydd mot ett eventuellt framtida företrädaransvar. Vid den bedömningen beaktas också att borgenärsanståndet framstår som ändamålsenligt i sin nuvarande utformning. Bestämmelsen om borgenärsanstånd fyller det syfte som den är avsedd för, nämligen att ge Skatteverket ett verktyg att bevilja tillfällig betalningsbefrielse i de fall när det kan bli aktuellt att träffa betalningsuppgörelser.

Mot den bakgrunden bör det övervägas om ett rådrom i stället bör tillskapas genom en ny anståndsbestämmelse för företagen som är specifikt inriktad på företrädaransvarsfallen. Denna fråga behandlas i nästa avsnitt.

12.3.3 Utredningens överväganden om möjligheten att utforma en ny anståndsbestämmelse

Om en särskild anståndsbestämmelse ska utformas med inriktning på de fall då företrädaren riskerar betalningsansvar för skatteskulderna uppkommer frågan om det är möjligt att på ett tillfredsställande sätt identifiera de företag där företrädaren har behov av rådrom och att precisera de förutsättningar som ska gälla för att bevilja anstånd.

Det är oftast i de mindre ägarledda företagen som företrädarna blir betalningsskyldiga för företagets skatteskulder. Samtidigt är det troligt att det främst är dessa företag som är skyddsvärda i detta sammanhang. Inte minst torde det gälla nystartade verksamheter. Vad som nu sagts skulle kunna tala för att utforma en anståndsregel med

en avgränsning som riktar in sig på ett företags storlek, omsättning eller antal verksamhetsår. En sådan avgränsning riskerar dock att få tröskeleffekter och ge upphov till olikformig behandling av företrädare med likartade problem. Det är svårt att motivera varför endast företrädare för ett företag av t.ex. en viss storlek behöver ett skydd mot personlig betalningsskyldighet om även företrädare för företag av en annan storlek befinner sig i samma akuta och utsatta situation.

Till bilden hör också att hänsyn måste tas till EU-rättens regler om statsstöd i artikel 107.1 i EUF-fördraget. Statliga medel får inte användas för att ge vissa företag ekonomiska fördelar på ett sätt som påverkar konkurrensen och handeln mellan medlemsländerna. Det betyder att åtgärden inte får vara selektiv i meningen att den kommer att ge ekonomiska fördelar endast till vissa företag, t.ex. företag inom en viss bransch. Vid införandet av den tillfälliga anståndsregleringen under coronapandemin¹⁰ gjordes bedömningen att de anståndsreglerna inte utgjorde ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 i EUF-fördraget, eftersom alla företag som i rättsligt och faktiskt hänseende befinner sig i samma situation utan åtskillnad kan beviljas det aktuella anståndet.¹¹ Statsstödsreglerna bör dock uppmärksammas om anståndsreglerna skulle rikta sig till företag på ett mer selektivt sätt.

Det identifierade behovet av ett rådruum för företrädaren är begränsat till i grunden välskötta företag där likviditetsbristen är oförutsedd och förhoppningsvis endast tillfällig. Tidsfristen behövs för att företrädaren mer grundligt ska kunna utvärdera förutsättningarna för fortsatt verksamhet innan ett personligt betalningsansvar för bolagets skulder aktualiseras.

En möjlig väg skulle mot denna bakgrund kunna vara att försöka utforma en anståndsregel som begränsar tillämpningen till företag som har en i grunden välskött ekonomi. Att den juridiska personens ekonomi är välskött är normalt sett en indikation på att företrädarna bedriver verksamheten på ett ansvarsfullt sätt. Ett begränsande villkor skulle då kunna utformas på så sätt att företaget under en viss angiven period inte får ha tidigare förfallna skatteskulder alternativt restförts för skatteskulder till inte helt obetydliga belopp.

En jämförbar reglering finns i de tillfälliga anståndsbestämmelser som infördes under finanskrisen 2008–2009 i lagen (2009:99) om an-

¹⁰ Se strax nedan om denna lagstiftning.

¹¹ Se prop. 2019/20:132 s. 41 f.

stånd med inbetalning av skatt i vissa fall.¹² Den lagen har använts för att införa tillfälliga anståndsregler med anledning av den akuta likviditetskris som ett stort antal företag hamnat i under pandemin.¹³ Även de anstånden syftar till att dämpa effekterna av tillfällig likviditetsbrist hos juridiska personer och till att motverka att livskraftiga företag avvecklas i förtid. De har utformats just därför att befintliga anståndsregler inte ansetts tillräckliga för att uppfylla det syftet.

Avsikten med denna tillfälliga reglering är att huvuddelen av alla sökanden ska ges möjlighet till anstånd enligt den tillfälliga lagen. Anstånd ska således beviljas i samtliga fall där inte särskilda skäl talar emot det. Med särskilda skäl avses att ett beviljat anstånd skulle innebära en större kreditrisk för staten än normalt. Av förarbetena framgår att med det menas att det är i de fall det framstår som sannolikt att sökanden inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet, eller avsluta den och betala alla sina skulder, som det kan finnas anledning att vägra anstånd. I förarbetena nämns att en omständighet som kan påverka den bedömningen är om sökanden har mer än försumbara skulder som är överlämnade för indrivning.¹⁴

Den generösa anståndsregleringen ska ses mot bakgrund av att anståndsmöjligheten är begränsad till en tidsperiod då en majoritet av alla företag drabbats ekonomiskt på grund av en ytterst extraordinär händelse, en pandemi. Under denna förutsättning går det att presumera att pandemin har orsakat företagets likviditetsproblem och att dessa problem är oförevallade samt att så gott som samtliga sökanden har tillräckliga skäl för att beviljas anstånd.

Ett mycket stort antal företag har ansökt om anstånd enligt den tillfälliga lagstiftning som gäller under pandemin.¹⁵ Regeringen har gjort bedömningen att det stora antalet ansökningar, kombinerat med de relativt generösa anståndsmöjligheterna medför en risk för missbruk av oseriösa aktörer.¹⁶

Till skillnad mot den nu beskrivna tillfälliga lagstiftningen skulle den reglering som övervägs bli av permanent karaktär. Med en liknande utformning av reglerna som i den tillfälliga lagstiftningen finns

¹² Se prop. 2008/09:113, bet. 2008/09:SkU27, rskr. 2008/09:175.

¹³ Se prop. 2019/20:132, bet. 2019/20:FiU53, rskr. 2019/20:194, prop. 2019/20:151, bet. 2019/20:FiU55, rskr. 2019/20:204, prop. 2019/20:166, bet. 2019/20:FiU59 och rskr. 2019/20:276.

¹⁴ Prop. 2008/09:113 s. 15. En utförligare redogörelse finns i avsnitt 13.4.1.

¹⁵ Enligt uppgift från Skatteverket hade totalt 74 500 ansökningar kommit in till myndigheten fram t.o.m. den 21 september 2020; se prop. 2019/20:166 s. 37.

¹⁶ Se prop. 2019/20:166 s. 37.

det anledning att anta att ett betydande antal företag skulle ansöka om anstånd. Risk för missbruk skulle kunna befaras även med anledning av en sådan reglering. Dessutom skulle sannolikt uppbördsförlusterna kunna öka kraftigt, eftersom företagens skatteskulder inte är indrivningsbara under anståndsperioden.

För att hålla de statsfinansiella kostnaderna inom rimliga ramar skulle därför förutsättningarna för att få anstånd behöva vara påtagligt mer restriktiva än i den tillfälliga lagstiftningen. Enligt utredningens bedömning skulle de ovan nämnda villkoren om skötsamhet beträffande betalningen av skulder varken vara tillräckligt begränsande eller leda till en lagstiftning som ger önskvärd träffsäkerhet.

Vidare framstår det som en omväg att ge ett stort antal företag möjlighet att skjuta upp skatten för att lösa ett problem som gäller företrädarna för företagen. Det är inte primärt företagens likviditetsbrist som skulle motivera en anståndsregel av det slag som nu diskuteras utan risken för att ett företrädaransvar leder till oönskade konsekvenser. För att företrädarna ska kunna lösa företagens betalningssvårigheter behöver de få ett i tiden begränsat skydd mot personligt ansvar för företagets skulder. Det förefaller därför mer ändamålsenligt utforma en regel som riktar sig mer direkt mot företrädarna genom att modifiera reglerna om företrädaransvar.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det finns klara nackdelar med modellen att utvidga företagets möjligheter till anstånd med betalningen av skatten för att företrädarnas sekundära betalningsansvar för denna skatt inte ska kunna aktualiseras under en rådrumstid. En sådan anstånds lösning riskerar att antingen få en för bred träffbild eller skulle behöva innehålla sådana begränsande villkor för att vara tillämplig att den inte leder till att önskat resultat kan uppnås.

Utredningen anser därför att övervägande skäl talar för att i stället försöka utforma en rådrumsregel som är direkt inriktad på företrädaransvaret.

13 En ny rådrumsregel

13.1 Inledning

I föregående kapitel undersöktes bl.a. förutsättningarna för att utöka de juridiska personernas möjligheter att vid betalningssvårigheter få anstånd med betalning av skatten eller avgiften för att ge företrädarna möjlighet till ett rådrum utan att riskera företrädaransvar. Utredningen bedömde att en sådan lösning som var inriktad på den juridiska personens betalningsskyldighet var mindre lämplig.

I detta kapitel överväger utredningen därför möjligheten att konstruera ett rådrum som är specifikt inriktat på företrädarens betalningsskyldighet.

En sådan rådrumsregel ska ha samma grundläggande syfte som den anståndsregel som behandlades i förra avsnittet. Företrädare för företag som i grunden är livskraftiga men som fått betalningssvårigheter som varit svåra att förutse ska få ett tillfälligt skydd så att det personliga betalningsansvaret inte kan aktualiseras omedelbart när förfallodagen har passerats. Rådrummet, som skapas genom att betalningsskyldigheten för företrädaren inte ska knytas till skattens ursprungliga betalningstidpunkt utan till en tidpunkt som infaller först därefter, ska kunna utnyttjas av företrädaren till att undersöka olika handlingsalternativ för att ordna upp företagets betalningsproblem. Först om detta misslyckas ska verksamma avvecklingsåtgärder av skuldförhållandena behöva vidtas.

Jämfört med ett anstånd för företaget påverkar en rådrumsregel inte den juridiska personens betalningsskyldighet. Löpande skatter och avgifter som företaget inte betalar kan hanteras enligt den ordning som normalt gäller för skatteskulder. Det innebär att skulderna fortsatt kan drivas in från det primärt betalningsskyldiga företaget, samtidigt som företrädaren ges en tidsfrist. Liksom vid anstånd är det viktigt att lättnaderna av betalningsansvaret som en sådan rådrums-

regel ger konstrueras så att de riktar sig till företrädare för företag som är skyddsvärda i den meningen att företaget har en i grunden livskraftig verksamhet. Samtidigt är det viktigt att regelverket inte kan utnyttjas vare sig av företrädare till företag som är på obestånd och som därför bör inleda ett avvecklingsförfarande eller av direkt oseriösa aktörer.

Utredningen har övervägt två olika modeller för att utforma en rådrumsregel. Den ena bygger på att rådrummet ska inträda automatiskt när en skatt eller avgift förfallit till betalning utan något ansökningsförfarande. Den andra modellen bygger i stället på att ett rådrum ska beviljas efter ansökan och en prövning i det enskilda fallet av om vissa bestämda förutsättningar är uppfyllda. I flera avseenden har modellerna liknande konsekvenser, men det finns några viktiga skillnader. Dessa skillnader ska belysas i det följande.

13.2 Ett automatiskt rådrum eller ett rådrum efter ansökan

13.2.1 Inriktningen på i grunden livskraftiga företag

Ett argument för en generell och automatiskt verkande rådrumsregel är att den ökar förutsebarheten och rättssäkerheten för företrädarna i och med att den, åtminstone i sin renodlade form, blir tillämplig för alla företrädare utan det osäkerhetsmoment som kan vara förknippat med en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Företrädare kan därmed utan risk för personligt ansvar för skatten under en bestämd tidsperiod undersöka olika rekonstruktionsmöjligheter för att få företaget att överleva.

Förslag om att skapa ett sådant tidsmässigt utrymme för överväganden i en ekonomisk krissituation presenterades av 2007 års Insolvensutredning och har därefter lyfts fram som en tänkbar lösning även av Entreprenörskapsutredningen.¹

Insolvensutredningens förslag har dock mött kritik. I motsats till vad som nyss nämndes som ett argument för rådrumsregeln har det förhållandet att regelns tillämpning inte skulle föregås av någon prövning av omständigheterna i det enskilda fallet snarare ansetts vara en svaghet. En sådan ordning skulle enligt kritikerna öppna för illojala

¹ Se Insolvensutredningens förslag i SOU 2010:2 s. 454, jfr Entreprenörskapsutredningens synpunkter i SOU 2016:72 Del 1 s. 135.

bolagsföreträdare att utan risk för personligt betalningsansvar få ytterligare tid att bedriva oseriös verksamhet och tömma företaget på medel. Detta skulle bidra till att skapa orättvisa konkurrensförhållanden gentemot andra seriösa företag som inte står i rimlig proportion till syftet med den föreslagna bestämmelsen.²

Utredningen instämmer i bedömningen att en generellt verkande rådrumsregel är problematisk eftersom det inte finns något moment som begränsar tillämpligheten till företrädare för livskraftiga företag som hamnat i en ekonomisk kris. Risken är att reglerna också används av företrädare till företag som inte har någon överlevnadspotential och som bör avveckla verksamheten för att inte dra på sig ytterligare skatteskulder. Som framhålls i kritiken av Insolvensutredningens förslag finns det också en risk att rent kriminella företrädare utnyttjar rådrummet till att ”tömma företaget” på tillgångar innan det försätts i konkurs.

Det faktum att alla företrädare kan få del av en generellt verkande rådrumsregels lättnader innebär att kontrollmöjligheterna minskar. Företrädaransvaret för en förfallen skatteskuld utreds och konstateras ofta först en relativt lång tid efter att skatteskulden förfallit till betalning, vanligtvis först efter konkurs. I praktiken torde därför en granskning av om något otillbörligt förfarande förekommit under rådrummet kunna göras först i efterhand, i många fall inte förrän företaget avvecklas. Det leder ofrånkomligen till att möjligheten att uppmärksamma företrädare med oseriösa avsikter minskar. Om reglerna i stället bygger på en prövning av omständigheterna i det enskilda fallen i anslutning till en ansökan, ökar möjligheterna att i förväg upptäcka de som vill utnyttja systemet.

Om en generell rådrumsregel ska införas behöver den enligt utredningens mening innehålla flera begränsningar av möjligheterna att disponera över företagets tillgångar under rådrumsperioden. Det bör således inte tillåtas att företaget vare sig direkt eller indirekt, gör en utbetalning till en företrädare, en ägare eller någon av deras närstående eller genomför någon annan transaktion som medför att den juridiska personens förmögenhet minskar.

I praktiken kan begränsningarna leda till att företaget behöver ställa in sina betalningar. Om företaget fortsätter driften under rådrummet måste dock rimligen driftkostnader kunna få betalas. Visserligen

² Se bl.a. det särskilda yttrandet över förslaget i betänkandet av den rättsliga experten Nils-Bertil Morgell, SOU 2010:2 s. 476 f. Se också Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 15, dnr 131 626246-15/113.

tillför sådana kostnader normalt företaget motsvarande värden i någon form och ger därmed inte upphov till en försämring av företagets ekonomiska situation. Flera praktiska problem kan dock förutses när det gäller betalningar och skuldsättning i pågående kontraktsförhållanden och vid leveranser av varor och tjänster m.m. när driften fortsätter efter att företaget ställt in betalningarna.³

Granskningen av om villkoren följts kommer, som nyss berördes, sannolikt att bli aktuell först om företaget försatts i konkurs. I de fall då verksamheten fortsatt efter att skatten förfallit till betalning leder det troligtvis till en mer omfattande utredning för att Skatteverket ska kunna ta ställning till om det finns förutsättningar för en ansökan om företrädaransvar.

13.2.2 Rådrumsperioden

Om rådrumsregeln bygger på ett ansökningsförfarande föregås beslutet om rådrum av en individuell prövning som ger Skatteverket möjlighet att avslå ansökan i de fall företrädaren inte tillhör målgruppen för rådrumsregeln. Därmed kan tidsperioden bestämmas mer generöst än när det är fråga om ett generellt rådrum.

Enligt utredningen är en lämplig avvägning mellan å ena sidan företrädnarnas behov av att få tid för att göra välgrundade överväganden av olika handlingsalternativ och å andra sidan att inte införa regler som medför att juridiska personers skatteskulder riskerar att öka kraftigt, att rådrumstiden bestäms till *två månader* om rådrummet grundas på ett ansökningsförfarande. Samma tidsperiod tillämpas av Skatteverket för att medge ett borgenärsansånd enligt 63 kap. 23 § SFL utan att kräva någon delbetalning av skulden.⁴

En generellt utformad rådrumsregel omfattar även företrädare för företag som är på obestånd och som borde avveckla verksamheten men som fortsätter driften. Redan om rådrumstiden omfattar två månader kan den komma att gälla ett flertal skatter och avgifter som förfallit till betalning vid minst två tillfällen.⁵ Det talar för att perio-

³ Se närmare Insolvensutredningens förslag till lag om företagsrekonstruktion, SOU 1992:113 s. 118 ff. med hänvisningar till bl.a. Ingrid Arnesdotters avhandling "Om betalningsinställelse och offentligt ackord", 1982.

⁴ Se Skatteverkets PM 2015-11-25 s. 12.

⁵ I skattedeklarationer ska redovisas skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt. Som regel ska betalning ha skett samma dag som deklARATIONERNA ska ha kommit in till Skatteverket, se 62 kap. 3 § SFL. Under rådrumstiden kan också debiterad preliminär skatt och i vissa fall slutlig skatt förfalla till betalning.

den i detta fall antingen bör bli kortare än två månader eller kompletteras med regler som motverkar att skatteskulderna ökar.

I detta sammanhang har det också betydelse att det inte finns något moment som kan ligga till grund för beräkning av rådrumstiden om rådrummet inträder automatiskt. Det betyder att en rådrumsperiod påbörjas vid varje förfallodag då en skatteskuld uppkommit. Fråga uppkommer hur man ska förhindra att flera rådrumsperioder påbörjas efter varandra när det är omotiverat.

Ett krav på anmälan från företrädaren när ett rådrum önskas utnyttjas skulle möjligen kunna vara ett sätt att få underlag för att begränsa antalet rådrum under en viss tid. Ett anmälningsförfarande skulle dock minska fördelarna med ett automatiskt verkande rådrum som inträder utan att någon särskild åtgärd behöver vidtas. Problemet att rådrum även kan utnyttjas av företrädare för företag som inte är skyddsvärda utan bör avvecklas skulle dessutom kvarstå.

En annan möjlighet skulle kunna vara att påbörjandet av en ny rådrumsperiod förutsätter att det inte finns obetalda skatter som förfallit till betalning dessförinnan. Det skulle dock i praktiken kunna begränsa rådrummet till skatt som förfaller vid en enda förfallodag. För att rådrum ska kunna omfatta skatten vid nästa förfallodag, måste den förra skatteskulden ha betalats. Om en sådan lösning skulle anses begränsa tillämpningsområdet på ett inte önskvärt sätt, skulle man behöva tillåta att det finns obetalda skatter för flera tidigare redovisningsperioder. En sådan lösning skulle dock kunna medföra att företag som inte har överlevnadspotential ökar sin skuldsättning i en oacceptabel omfattning. Möjligheterna att på ett ändamålsenligt sätt förhindra att flera rådrumsperioder påbörjas efter varandra när det är omotiverat framstår därför som begränsade.

En rådrumsperiod som är kortare än två månader skulle försvåra informationsinsatser till företrädare som inte fortlöpande tar del i den dagliga verksamheten. Enligt uppgift skickar Skatteverket i dagsläget ut en betalningspåminnelse till ett företag när ett underskott finns på företagets skattekonto vid den avstämning som görs vid månadskiftet efter att underskottet uppkommit. Ett informationsbrev till alla legala företrädare i företaget skickas först ut om en borgenärsutredning öppnats ifråga om företaget och denna utredning visar att företaget har obetalda skulder.⁶

⁶ Se närmare i avsnitt 6.3.

Vid ett rådrum som inträder automatiskt är möjligheterna till informationsinsatser begränsade, eftersom det knappast kan begäras att Skatteverket ska informera alla företrädare så snart ett underskott på den juridiska personens skattekonto upptäckts vid avstämningen. Möjligen skulle informationsbehovet dock kunna lösas genom att företrädarna får tillgång till uppgifter på företagets skattekonto.⁷

13.3 Utredningens val av modell för rådrum

Utredningens bedömning: En rådrumsregel som bygger på ett ansökningsförfarande har klara fördelar framför en automatiskt verkande rådrumsregel.

Ett första intryck kan vara att det finns betydande fördelar med att införa en generell rådrumsregel som utan villkor tillkommer alla företrädare. Risker att företag avvecklas för att inte företrädarna ska kunna bli personligt betalningsansvariga när skatten förfaller till betalning verkar i det närmaste kunna elimineras med en sådan regel.

Om rådrummet tillkommer alla företrädare utan urskiljning får även företrädare till företag som har bestående ekonomiska problem tillgång till rådrum. I dessa fall kan skatteskulderna tendera att växa under rådrumstiden, särskilt för företag som är på obestånd och bör avveckla sin verksamhet. Dessutom får företrädare med kriminella avsikter rådrum och kan därmed också avvakta med att avveckla verksamheten utan risk för personligt ansvar. Det får därför anses uteslutet att införa en rådrumsregel utan några villkor. För att uppfylla sitt syfte och för att inte kunna missbrukas skulle regeln behöva kompletteras med flera begränsande inslag, främst vad avser möjligheterna att förfoga över företagets tillgångar under rådrumstiden men också genom att tidsperioden kortas antingen uttryckligen eller genom att obetalda skatter som förfallit till betalning före rådrummet förhindrar ytterligare rådrum. Reglerna torde också kunna leda till problem vid rättstillämpningen om verksamheten fortsätter och vissa utgifter behöver betalas.

⁷ Se avsnitt 13.4.1.

Sammantaget skulle reglerna bli komplicerade och svåra att överblicka för företrädarna samtidigt som rådrumstiden skulle bli förhållandevis kort. Det betyder att fördelarna skulle försvagas kraftigt med påföljd att förutsebarheten inte får önskvärt utrymme.

Genom ett ansökningsförfarande finns bättre förutsättningar att skilja ut företrädare för i grunden välskötta verksamheter, som drabbats av oförutsedda och oförvållade ekonomiska svårigheter, från företrädare till företag som bör avvecklas för att inte öka sina skattekulder ytterligare. Reglerna kan utformas så att huvudregeln blir att en ansökan om rådrum ska beviljas och bara avslås när det finns särskilda skäl som talar emot det. Det bör medföra att utfallet av en ansökan i rimlig mån bör kunna förutses.

Utredningen har därför valt att gå vidare med ett förslag om en rådrumsregel som bygger på ett ansökningsförfarande. Förslaget presenteras i det följande avsnittet.

13.4 Rådrum efter ansökan

Utredningens förslag: Efter ansökan av en företrädare som kan komma att bli betalningsskyldig för en juridisk persons skatt eller avgift enligt bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL ska Skatteverket, om inte särskilda skäl talar emot det, besluta att företrädaren ska beviljas ett rådrum på två månader från och med den första ursprungliga betalningstidpunkten för skatt eller avgift som omfattas av ansökan (rådrumsperiod).

Betalningsskyldigheten för skatt eller avgift vars ursprungliga betalningstidpunkt infaller under rådrumsperioden ska knytas till den tidpunkt då rådrummet upphör. Om den juridiska personen har beviljats anstånd med betalningen av skatten eller avgiften ska dock betalningsskyldigheten knytas till den tidpunkt då anståndet upphör om den infaller efter rådrumsperiodens utgång.

Vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum ska det särskilt beaktas om företrädaren tidigare har beviljats ett rådrum för skatt eller avgift och om den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

13.4.1 Skälen för utredningens förslag

Allmänt

Enligt 59 kap. 13 § första stycket SFL gäller att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften. Av andra stycket följer att betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

Den ursprungliga betalningstidpunkten för en skatt eller avgift kan endast skjutas fram genom att den juridiska personen innan denna tidpunkt infallit har beviljats anstånd med betalningen av skatten eller avgiften.

Utredningens förslag är att en företrädare ska kunna ansöka om att den personliga betalningsskyldigheten inte ska knytas till skattens ursprungliga betalningstidpunkt utan till en tidpunkt som infaller först därefter. Tiden mellan det att den juridiska personens skatt förfallit till betalning och den tidpunkt till vilken företrädarens betalningsskyldighet i stället ska knytas, är tänkt att skapa ett rådrum för företrädaren. Syftet är att förhindra att i grunden välskötta verksamheter, som drabbats av oförutsedda och oförvållade ekonomiska svårigheter, läggs ner enbart på grund av risken för företrädaren att drabbas av ett personligt företrädaransvar. Genom rådrummet får företrädaren en garanti mot personligt betalningsansvar under viss bestämd tid.

Rådrummet syftar till att ge företrädaren nödvändig tid för att ta ställning till hur företagets ekonomiska problem ska kunna lösas eller för att, som en sista utväg, inleda verksamma åtgärder för att avveckla verksamhetens samtliga skulder.

Genom ett ansökningsförfarande föregås rådrummet av en individuell prövning som ger Skatteverket möjligheten att utesluta företrädare som inte bör komma ifråga för tillfällig ansvarsfrihet under en rådrumsperiod. Till det kommer att företagets betalningsskyldighet inte påverkas av rådrummet utan enbart tidpunkten för prövningen av företrädaransvaret. Det betyder att bestämmelserna kan ges en utformning som är fördelaktig för de företrädare som omfattas av tillämpningsområdet.

Ett grundläggande syfte med rådrumsregeln är att den ska ge företrädarna ökad förutsebarhet och rättssäkerhet. Även om huvud-

regeln är att en ansökan om rådrum ska bifallas så innefattar ett ansökningsförfarande ett visst osäkerhetsmoment för sökanden. Det är därför angeläget att företrädaren så snabbt som möjligt får besked om ansökan om rådrum har bifallits eller inte. Skatteverket ska därför skyndsamt fatta beslut i ärendet. I de flesta fall torde det kontrollmaterial som Skatteverket behöver inför beslutet vara lättillgängligt för verket.

Bestämmelsen om rådrum är tänkt att hamna under egen rubrik och placeras efter 59 kap. 15 § SFL och ges beteckningen 15 a §.

Rådrumsregelns tillämpningsområde och verkningar

Ett beviljat rådrum medför att företrädaren fredas från personlig betalningsskyldighet för den juridiska personens skatteskulder under viss tid. Mot bakgrund av att ansökan föregås av en individuell prövning föreslås att rådrummet ska omfatta två månader. Som nämnts är det samma tidsperiod som tillämpas av Skatteverket för att medge ett borgenärsansstånd enligt 63 kap. 23 § SFL utan att kräva någon delbetalning av skulder.

Huvudregeln är att ansökan om rådrum ska beviljas. Rådrum ska endast kunna vägras om det finns särskilda skäl som talar emot ett sådant beslut. Bevisbördan för att det föreligger särskilda skäl för att inte medge rådrummet ligger primärt på Skatteverket. Vad särskilda skäl kan avse behandlas nedan och i författningskommentaren.

Bestämmelsen i 15 a § omfattar skatter och avgifter som kan bli föremål för företrädaransvar enligt 59 kap. 13 §. Den bestämmelsen tillämpas främst på skatteavdrag som har gjorts för anställda men inte betalats in, obetalda arbetsgivaravgifter och obetald mervärdesskatt. Det är dessa skatter och avgifter som i praktiken oftast blir föremål för företrädaransvar. Bestämmelsen omfattar även andra skatter och avgifter, t.ex. debiterad F-skatt och den årliga inkomstskatten.

Vid företrädaransvar enligt 59 kap. 12 och 14 §§ kan det däremot inte bli aktuellt med rådrum.

I 12 § finns bestämmelser om företrädaransvar när företrädaren inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller försummat att göra anmälan om F-skatt. När ersättning för utfört arbete betalas till en arbetstagare utan att skatteavdrag görs kan det misstänkas att det är fråga om svarta löner. I det fall skatteavdrag inte har gjorts finns ock-

så möjlighet för företaget att kräva mottagaren av ersättningen på beloppet; se 59 kap. 2 och 5 §§ SFL. Anmälningsskyldighet om F-skatt föreligger när det är klarlagt att arbete utförts i ett uppenbart anställningsförhållande av en person som innehar F-skatt. Beviskraven ställs i detta fall högt. Betalningsskyldigheten enligt 12 § är knuten till när skatteavdrag eller anmälan skulle ha gjorts. För skatteavdrag innebär det en annan tidpunkt än när skatten skulle ha betalats. Det finns därför flera skäl för att inte låta dessa fall omfattas av tillämpningen av rådrumsregeln.

Bestämmelsen i 14 § är tillämplig när den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp. En förutsättning för företrädaransvar enligt den bestämmelsen är att företrädaren lämnat oriktig uppgift. Det talar emot att denne ska bli berättigad till rådrum i detta fall.

En ansökan om rådrum omfattar alla skatter och avgifter som hänförs till 13 § och som förfaller till betalning vid en kommande förfalldag, men ansökan kan avse också skatt och avgift som redan har förfallit till betalning vid ansökningstillfället.

Startpunkten för beräkningen av rådrumsperioden är den ursprungliga betalningstidpunkten för den skatt eller avgift som infaller först under den period som ansökan avser. Alla skatter och avgifter som är hänförliga till 13 § och vars ursprungliga betalningstidpunkter infaller inom två månader från den tidpunkten omfattas av rådrummet. Bedömningen av företrädarens solidariska betalningsskyldighet ska knytas till den tidpunkt då rådrumsperioden upphör.

Betalningsskyldigheten enligt 13 § förutsätter att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift. I avsnitt 9.6 föreslår utredningen att ett tillägg görs i paragrafen som innebär att det vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam särskilt ska beaktas om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna.

Enligt rådrumsregeln knyts företrädarens betalningsskyldighet för de skatter och avgifter som förfaller under rådrumsperioden inte till skatternas eller avgifternas ursprungliga betalningstidpunkter utan till den tidpunkt då rådrummet upphör. Vid bedömningen av om de subjektiva rekvisiten är uppfyllda får prövas om företrädaren vid den tidpunkten insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte

skulle kunna betala de då redan förfallna skatterna eller avgifterna. En sådan insikt torde regelmässigt kunna påvisas om inte företrädaren kan presentera utredning som gör sannolikt att den juridiska personens ekonomiska situation förbättrats i sådan grad att det vid rådrumsperiodens utgång funnits anledning att tro att betalning skulle kunna komma att ske. Om detta inte låter sig göras återstår att ta ställning till om företrädaren gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda borgenärerna. Vid den bedömningen får företrädarens åtgärder under rådrumsperioden vägas in.

Om företrädaren inte kunnat lösa de ekonomiska svårigheterna som bolaget hamnat i har företrädaren möjligheten att undgå personlig betalningsskyldighet för skatt eller avgift som omfattas av rådrummet genom att senast när rådrummet upphör vidta sådana åtgärder som enligt dagens rättstillämpning innebär att den underlåtna skatteinbetalningen inte anses utgöra en följd av uppsåt eller grov oaktsamhet från företrädarens sida. I praktiken handlar det om att vidta verk samma åtgärder för att avveckla verksamhetens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Om sådana åtgärder inte vidtagits bör, för att företrädaren ska kunna undgå betalningsskyldighet, krävas att företrädaren kan påvisa att det vid den tidpunkt då rådrummet upphörde funnits en godtagbar anledning att tro att betalning inte behövt ske, t.ex. att det under rådrumsperioden gjorts en avbetalningsplan med Skatteverket.

Särskilda skäl för att inte bevilja en ansökan om rådrum

Utgångspunkten är att rådrum ska kunna beviljas en företrädare till ett företag om båda har i grunden välskötta ekonomiska förhållanden. När dessa förutsättningar inte är uppfyllda bör det föreligga särskilda skäl för att inte bevilja ansökan.

Avsikten är att prövningen av den ekonomiska skötsamheten i flertalet fall ska kunna grundas på uppgifter som normalt är lättillgängliga för Skatteverket. Det ska ofta vara tillräckligt att kontrollera de förhållanden som anges i bestämmelsen om rådrum. I undantagsfall kan dock även andra förhållanden behöva beaktas, t.ex. om företrädaren är försatt i konkurs, se närmare författningskommentaren.

Av bestämmelsen framgår att vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot att bevilja en ansökan ska det särskilt beaktas om före-

trädaren tidigare har beviljats ett rådrum för skatt eller avgift. Den aktuella ansökan kan gälla samma företag som i en tidigare gjord ansökan. En ny ansökan om rådrum kan då vara en indikation på att företaget på sikt saknar överlevnadspotential. Vid tveksamhet kan såväl uppgifter om hur företagets ekonomiska förhållanden utvecklats efter förra rådrumsperioden som en ekonomisk plan för de kommande åren behövas som underlag för att bedöma om ett ytterligare rådrum är motiverat.

Har företrädaren tidigare beviljats rådrum för ett annat företag bör det säkerställas att det företaget inte har utnyttjats för brottsliga eller andra oseriösa ändamål. Om så är fallet bör ansökan om ett nytt rådrum inte beviljas.

Av bestämmelsen om rådrum framgår att även brister i redovisningen och betalningen av skatter eller avgifter särskilt ska beaktas vid prövningen av en ansökan om rådrum. En viss ledning för prövningen kan hämtas från de tillfälliga anståndsbestämmelser som infördes under finanskrisen 2008–2009 i lagen (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall.⁸ Den lagen har använts för att införa tillfälliga anståndsregler med anledning av den akuta likviditetskris som ett stort antal företag hamnat i under den rådande pandemin.⁹

Enligt 2 § i 2009 års lag ska anstånd beviljas om inte särskilda skäl talar emot det. I författningskommentaren framhålls följande.

Särskilda skäl som talar emot att anstånd beviljas avses kunna vara att det framgår att ett beviljande av anstånd skulle innebära en större kreditrisk för staten än normalt. I de fall det framstår som sannolikt att sökanden inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet, eller avsluta den och betala alla sina skulder, kan det finnas anledning att vägra anstånd. Omständigheter som kan påverka en sådan bedömning är t.ex. om sökanden har mer än försumbara skulder som är överlämnade för indrivning. Det spelar för kreditriskbedömningen ingen roll om skulderna är till staten eller till enskilda. Att inte alla skulder bör påverka bedömningen hänger bl.a. samman med att det kan förekomma att den som har varit föremål för indrivning och försökt betala hela sin skuld, kan restera för ett mindre räntebelopp, utan att vara medveten om det.

Särskilda skäl mot anstånd enligt denna lag bör normalt anses föreligga när omständigheter föreligger hos den skattskyldige som skulle kunna medföra återkallelse av F-skattsedel enligt reglerna i 4 kap. 13 § 3–8 skattebetalningslagen.¹⁰

⁸ Se prop. 2008/09 :113 och avsnitt 12.3.3.

⁹ Se avsnitt 12.3.3.

¹⁰ Se prop. 2008/09:113 s. 14 f.

Bestämmelserna om förutsättningarna för godkännande för F-skatt finns numera i 9 kap. 1 § SFL. Enligt 4 § ska ett godkännande återkallas om förutsättningarna för godkännande för F-skatt inte är uppfyllda enligt 1 § andra stycket.

Av intresse i detta sammanhang är 1 § andra stycket 3 b). Av den bestämmelsen framgår att en ansökan om F-skatt inte ska bifallas om den sökande eller någon annan som ska prövas enligt 2 § inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Av 2 § framgår bl.a. att om den sökanden är ett fåmansföretag ska prövningen även avse företagsledare i företaget.

Vid bedömningen av om bristerna enligt 3 b) är mer än obetydliga bör enligt uttalande i förarbetena till F-skattereformen hänsyn tas till såväl betalningsdröjsmålets längd som skuldbeloppets storlek.¹¹

I förarbetena framhölls också att någon enstaka betalningsförsumelse inte ens vid stora skuldbelopp borde föranleda en återkallelse av F-skattsedeln. Först om betalning uteblivit vid fler än två tillfällen ansågs att en återkallelse borde kunna komma i fråga. En skatteskuld som hänförde sig till endast en eller två betalningstillfällen borde dessutom kunna föranleda en återkallelse om betalningsdröjsmålet blev långvarigt.¹²

Med utgångspunkt i förarbetsuttalandena har Skatteverket i allmänna råd och i en rättslig vägledning förhållandevis detaljerat behandlat vad som enligt verkets mening inte bör utgöra obetydliga brister vid godkännande för F-skatt och vid återkallelse av ett sådant godkännande.¹³ Vid handläggningen av ansökningar om rådrum bör schabloner användas i så stor utsträckning som möjligt. Det har administrativa fördelar och ger en god förutsebarhet. Enligt utredningen är det därför lämpligt att anknyta bedömningen av om det finns särskilda skäl för att inte bevilja en ansökan om rådrum till 9 kap. 1 § andra stycket 3 b) SFL om förutsättningarna för godkännande för F-skatt. Ledning vid rättstillämpningen kan då hämtas från förarbetena till den bestämmelsen kompletterad med Skatteverkets vägledande uttalanden.

¹¹ Prop. 1991/92:112 s. 121. I lagtexten användes då termen ringa, men det torde motsvara obetydlig i nu gällande lagtext.

¹² Se prop. 1991/92:112 s. 121.

¹³ Se närmare i författningskommentaren.

För att neka rådrum bör det därför krävas att den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt SFL eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig.

I F-skatteutredningens slutbetänkande, F-skattesystemet – en översyn, föreslås att den nuvarande regleringen i 3 b) ska ändras så att brister i redovisning och betalning av skatter och avgifter delas upp och regleras separat i två olika punkter.

Bestämmelsen om när hinder vid ansökan om F-skatt föreligger utvidgas så att endast om det föreligger särskilda skäl får den som inte har betalat skatter eller avgifter som lämnats för indrivning enligt skatteförfarandelagen eller motsvarande utländska skatter eller avgifter vid den tidpunkt då prövningen görs, godkännas för F-skatt.

Formuleringen i bestämmelsen om när det föreligger grund att återkalla ett godkännande för F-skatt ändras så att den omfattar den som inte har betalat skatter eller avgifter enligt SFL eller inte betalat motsvarande utländska skatter eller avgifter, till ett belopp som sammanlagt uppgår till ett halvt prisbasbelopp eller mer vid den tidpunkt då prövningen av F-skatt görs.

När det gäller förutsättningarna för att godkänna eller återkalla ett godkännande på grund av brister i redovisningen föreslås inga ändringar i sak.¹⁴

F-skatteutredningen föreslår alltså att begreppet obetydlig tas bort vid ansökan om att bli godkänd för F-skatt. Det innebär en skärpning av kraven på skötsamhet vad gäller betalning av skatter och avgifter i förhållande till nuvarande reglering. När det gäller återkallelse av godkännande för F-skatt på grund av brister i betalningen innebär F-skatteutredningens förslag att det i lagtexten anges en beloppsgräns på ett halvt prisbasbelopp, vilket 2020 uppgår till 23 625 kronor. Det bör jämföras med den beloppsgräns på 20 000 kronor som tillämpas i dag utifrån Skatteverkets rättsliga vägledning.¹⁵ Förslagen om hur brister i betalning och redovisning ska påverka återkallelse av godkännande av F-skatt innebär alltså inte några större skillnader jämfört med nuvarande regler.

¹⁴ SOU 2019:31 s. 300 ff.

¹⁵ Se författningskommentaren.

Rådtrum och omprövningsbeslut

Utredningens bedömning: Det finns inte tillräckliga skäl att ändra tiden för rådtrum för omprövningsfallen till att avse den tidpunkt för betalning som infaller efter ett omprövningsbeslut. Rådtrumsregeln omfattar därmed i praktiken inte omprövningsfallen eftersom tiden för rådtrum så gott som alltid har löpt ut.

När en skatt eller avgift har fastställts genom ett omprövningsbeslut ska beloppet betalas viss tid efter beslutet, se 62 kap. 8 § SFL. I fråga om företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL knyts betalningsskyldigheten däremot till den ursprungliga tidpunkten för betalning. Den tidpunkten är därmed relevant för bedömning av ansvarsfrågan. Det är också den ursprungliga tidpunkten för betalningen som är utgångspunkt för beräkning av rådtrumsperioden. Det betyder att rådtrumsregeln i praktiken inte omfattar omprövningsfallen eftersom tiden för rådtrum så gott som alltid har löpt ut.

Ett omprövningsbeslut medför dessutom sällan en helt oförutsedd ansträngd ekonomisk situation eftersom beslutet ska ha föregåtts av kommunikering med företaget. Företaget och dess företrädare har därför i dessa fall normalt sett haft relativt gott om tid att reflektera över företagets fortbestånd samt tid nog för att ansöka om anstånd.

När det är fråga om livskraftiga företag som fått en likviditetsmässigt ansträngd situation efter att en skatt blivit fastställd genom omprövning, kan också Skatteverket efter en prövning av omständigheterna i det enskilda fallet medge anstånd med betalningen med tillämpning av bestämmelsen om borgenärsanstånd i 63 kap. 23 § SFL.

I de fall då omprövningen avser en så pass oklar rättsfråga att en uppgift som lämnats vid den ursprungliga tidpunkten för betalning, kan betraktas som ursäktlig, kan företaget ha rätt till ändringsanstånd enligt 63 kap. 4 § SFL. I sådant fall gäller vidare normalt sett att de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar inte är uppfyllda och att företrädaransvar därmed inte aktualiseras. Omständigheterna kan också vara sådana att det framstår som oskäligt att företrädaren ska bli personligen betalningsskyldig och att befrielsereglerna därmed kan tillämpas.

Å andra sidan kan det vara fråga om ett omprövningsbeslut som grundas på att oriktiga uppgifter har lämnats på ett sätt som framstår

som medvetet eller åtminstone grovt oaktsamt. I sådana fall är det inte motiverat med rådrum.

Mot bakgrund av det anförda finns det därför inte tillräckliga skäl att ändra tiden för rådrum för omprövningsfallen till att avse den tidpunkt för betalning som infaller efter ett omprövningsbeslut.

Rådrum och anstånd för den juridiska personen

Utredningens förslag: Om den juridiska personens anstånd med betalningen upphör under rådrumsperioden ska frågan om betalningsskyldighet prövas med utgångspunkt i förhållandena när rådrummet upphör.

Om anståndet upphör vid en senare tidpunkt än rådrummet ska betalningsskyldigheten för företrädaren i stället knytas till den tidpunkten.

Utredningens bedömning: Om den juridiska personen har beviljats anstånd med betalningen och ansökan om rådrum görs när anståndet löper ut saknas tillräckliga skäl för att senarelägga starttiden för rådrummet.

Enligt nu gällande regler innefattar ett anstånd för den juridiska personen som beviljats först efter att skatten förfallit till betalning ett latent företrädaransvar som kan komma att prövas när anståndet upphör. Ett av syftena med ett rådrum är att det ska förlänga tiden för företrädaren att t.ex. kunna ansöka om anstånd med betalningen av den juridiska personens skatt utan att riskera ett personligt betalningsansvar. Om den juridiska personen beviljas anstånd med betalningen under rådrumsperioden, dvs. efter skattens ursprungliga betalningstidpunkt skyddar således rådrummet från företrädaransvar under denna period. Om anståndet upphör under rådrumsperioden ska frågan om betalningsskyldighet prövas med utgångspunkt i förhållandena när rådrummet upphör. Om anståndet däremot upphör vid en senare tidpunkt än rådrummet bör betalningsskyldigheten för företrädaren i stället knytas till den tidpunkten. Det är först då företaget blir primärt betalningsskyldigt för skatteskulden. Har de ekonomiska problemen inte kunnat lösas under anståndstiden bör frågan

om betalningsansvar för företrädaren prövas när anståndet löpt ut om några avvecklingsåtgärder då inte har vidtagits.

En annan situation uppkommer om företaget har beviljats anstånd och ansökan om rådrum görs när anståndet löper ut. Eftersom utgångspunkten för beräkningen av rådrumsperioden är skattens ursprungliga förfallodag föreligger enligt förslaget inte förutsättningar för rådrum i ett sådant fall, annat än vid mycket korta anståndstider.

Det kan diskuteras om det finns anledning att i ett sådant fall låta rådrumsperioden börja löpa först när anståndet upphör. Om den juridiska personen har beviljats ett ändringsanstånd för att det anses tveksamt hur stort skattebelopp som kommer att behöva betalas är detta vanligtvis kopplat till att Skatteverket meddelat ett omprövningsbeslut. Som redan framgått har tiden för rådrum normalt redan passerats i dessa fall. Detsamma gäller om anståndet beviljats för att undvika betydande skada. Om den juridiska personen har beviljats ett borgenärsanstånd eller, i undantagsfall, ett anstånd på grund av synnerliga skäl, så innebär emellertid anståndet i sig ett rådrum för att lösa företagets betalningssvårigheter. Att senarelägga starttiden för rådrummet i sådana fall skulle därför i praktiken innebära ett förlängt rådrum. Enligt utredningens mening finns inte tillräckliga skäl för en sådan ordning. I den aktuella situationen bör företaget i stället ansöka om förlängt anstånd. Om det inte medges bör inte heller ett rådrum kunna beviljas.

Utökade informationsmöjligheter

Utredningens förslag: Skatteverket bör se över föreskrifterna om e-tjänsten Skattekonto i syfte att utvidga den krets som får ha direktåtkomst till att omfatta alla legala företrädare för en juridisk person.

Som tidigare nämnts har alla företrädare ett ansvar att fortlöpande följa upp och kontrollera den ekonomiska ställningen och andra ekonomiska förhållanden som är av betydelse för företagets förmåga att betala skatter och avgifter. Om företaget får problem med skattebetalningen har företrädare som inte kontinuerligt medverkar i den löpande verksamheten vanligtvis sämre förutsättningar att upptäcka

problemen på ett lika tidigt stadium som företrädare som har det bestämmande inflytandet i företaget.

Som anförs i kapitel 6.3 skickar Skatteverket i dagsläget ut ett informationsbrev till alla legala företrädare i företaget först om en borgerläsutredning öppnats ifråga om företaget och denna utredning visar att företaget har obetalda skulder. Det är angeläget att information om företagets behållning på skattekontot tillhandahålls eller görs tillgänglig för företrädarna på ett tidigare stadium, dvs. när företaget har ett underskott på kontot.

Det förhållandet att rådrumsregeln inte förhindrar att den juridiska personens skatteskuld förfaller till betalning medför att skulden kommer att synliggöras. Skulden kommer i normalfallet att leda till ett underskott på skattekontot. Om företaget har beviljats ett anstånd ska det registreras på skattekontot.¹⁶

Genom ett rådrum kan företrädarna beredas tid att vid behov vidta åtgärder för att inte riskera företrädaransvar. Det förutsätter dock att de får information om skatteskulden eller tillgång till uppgifterna på skattekontot.

I samband med att ett beslut om rådrum meddelas gällande en av företrädarna skulle Skatteverket, om inte sekretessbestämmelser hindrar det, kunna informera den juridiska personens samtliga företrädare om att underskottet på skattekontot kan medföra företrädaransvar om inte verksamhetens ekonomiska problem hanteras omgående.

En lämpligare lösning förefaller dock vara att företrädarna själva får möjlighet att regelbundet kontrollera ställningen på företagets skattekonto. Det förutsätter dock att bestämmelserna om sekretess inte hindrar åtkomst till uppgifterna.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2020 ref. 36 funnit att uppgifter på skattekonto som rör saldon, debiterade skatter och skattebetalning m.m. omfattas av s.k. absolut sekretess enligt 27 kap. 1 § andra stycket 1 offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL. Enligt den bestämmelsen gäller sekretess för verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, förkortad SdbL, för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen.

¹⁶ Om anståndsbeslutet har fattats före förfalldagen ska Skatteverket enligt 61 kap. 3 § SFL avvakta med registrering av anståndet till förfalldagen.

Skatteverket har med stöd av bemyndigande i SdbL och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet lämnat föreskrifter om direktåtkomst till uppgifter på skattekonton.¹⁷ Av 4 § jämförd med 2 § i föreskrifterna framgår att en juridisk person får ha direktåtkomst till uppgifter i skattekonto genom en firmatecknare eller ett ombud som den juridiska personen har anmält till Skatteverket och som där blivit registrerad för direktåtkomst. Direktåtkomsten får gälla bl.a. skatt som ska betalas in, gjorda in- och utbetalningar samt uppgifter som anges på den juridiska personens kontoutdrag.

Direktåtkomsten gäller alltså för de företrädare som är firmatecknare. Med ombud torde avses både deklaraionsombud och annat ombud.¹⁸ Det förefaller dock tveksamt om meningen kan vara att ett ombud ska kunna utses enbart för att ombudet ska få direktåtkomst till skattekontot.

Ett lämpligare och mer ändamålsenligt sätt att se till att information om uppgifterna på skattekontot når alla företrädare i ett företag är att utvidga kretsen som har direktåtkomst till uppgifterna på företagets skattekonto hos Skatteverket.

Direktåtkomsten skulle underlätta för de legala företrädarna att fullgöra sin skyldighet att fortlöpande följa upp och kontrollera företagets ekonomiska situation och får därmed anses ligga inom ramen för deras uppdrag. I och med att de personer som får ha direktåtkomst till skattekontot ska anmälas av företaget torde inte heller några sekretessinvändningar kunna möta den föreslagna utvidgningen av kretsen.

I sammanhanget kan nämnas att det enligt Skatteverkets websida pågår ett utvecklingsarbete med att tillhandahålla tjänster via API (Application Programming Interface), som kan beskrivas som ett ordnat sätt att hämta och lämna data. Ett utvecklingsområde är skattekontot, där syftet är att ge de företag eller företagsombud som använder programvaran tillgång till sina skattekontouppgifter direkt i systemet.

Utredningen föreslår att Skatteverket ser över föreskrifterna om e-tjänsten Skattekonto i syfte att utvidga den krets som bör ges direktåtkomst till att omfatta alla legala företrädare för en juridisk person.

¹⁷ Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Skattekonto, SKVFS 2006:5 med ändringar i SKVFS 2006:9.

¹⁸ Jämför Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Skattedeklaration SKVFS 2006:2.

Rådtrum och överklagande

Utredningens förslag: Ett beslut som avser rådtrum får inte överklagas.

Eftersom förutsättningarna för att beviljas rådtrum ska prövas i ett ansökningsförfarande uppkommer frågan om Skatteverkets beslut om att avslå en ansökan om rådtrum bör få överklagas av sökanden.

Den omständigheten att rådrumsperioden är så pass kort medför att reglerna i sig inte lämpar sig för att prövas i flera instanser. Efter att ett beslut om att avslå en ansökan om rådtrum inte är avsett att fattas i direkt anslutning till att Skatteverket ansöker om företrädaransvar är det vid tidpunkten för beslutet om rådtrum inte heller känt om företrädaransvar kommer att aktualiseras. En rätt att överklaga ett beslut om att avslå en ansökan om rådtrum skulle inte fylla någon funktion i de fall Skatteverket anser att förutsättningarna för att ansöka om företrädaransvar inte är uppfyllda.

Flera omständigheter talar därför för att ett överklagande skulle kunna leda till onödiga processer och kostnader för såväl den enskilde som för det allmänna. Det finns därför starka skäl för att Skatteverkets beslut om att avslå en ansökan om rådtrum inte bör kunna överklagas.

Ett överklagandeförbud hindrar dock inte att ett avslagsbeslut indirekt kan komma att påverka förvaltningsrättens prövning av en ansökan om företrädaransvar. Om förvaltningsrätten finner att förutsättningarna för företrädaransvar är uppfyllda samtidigt som företräddaren visar att Skatteverket inte borde ha avlagt företräddarens ansökan om rådtrum kan det vägas in i den oskälighetsbedömning som ska göras enligt befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL. Detsamma bör gälla om förvaltningsrättens avgörande om företrädaransvar överklagas.

I 67 kap. 5 § SFL finns en uppräknning av beslut som inte får överklagas. Utredningens förslag medför att det i denna bestämmelse bör införas ett tillägg där det framgår att överklagandeförbudet också gäller beslut som avser rådtrum.

Rådrum och återkallelse

Utredningens förslag: Ett beslut om rådrum kan inte återkallas av Skatteverket.

Enligt den tillfälliga regleringen om anstånd som finns i lagen (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall ska Skatteverket återkalla anståndet helt eller delvis om den skattskyldige begär det (3 §). Skatteverket har getts möjlighet att på eget initiativ återkalla anstånd helt eller delvis om den skattskyldige har näringsförbud eller är försatt i konkurs, om beslutet om anstånd är felaktigt och felaktigheten beror på att den skattskyldige har lämnat oriktiga eller vilseledande uppgifter eller om det finns synnerliga skäl.¹⁹

Denna möjlighet för Skatteverket att återkalla ett beviljat anstånd motsvaras delvis av 63 kap. 22 § SFL. Den bestämmelsen bygger dock i huvudsak på att förhållandena ändrats sedan anståndet beviljades. Såvitt framgår av förarbetena har det stora antalet anståndsansökningar och omfattningen av handläggningen medfört att det anses föreligga en risk för att anståndsmöjligheten missbrukas av oseriösa aktörer.²⁰ Det får också förmodas att behovet av en extraordinär snabb handläggning leder till att utredningarna inte kan göras med den noggrannhet som är önskvärd och i normalfallet möjlig.

För rådrummets del skulle en rätt att återkalla möjligtvis vara behövligt i fall där det kan visas att Skatteverket vilseletts och det därför anses föreligga synnerliga skäl att inte bevilja ett rådrum. Samtidigt gäller att handläggningssituationen inte är jämförbar med den som gäller för anstånden som beviljas under den tillfälliga reglering som nämns ovan. Eftersom en återkallelse skulle kunna få allvarliga konsekvenser för en företrädare måste ett klart illojalt agerande kunna påvisas. Den tid som står till buds inom ramen för rådramsperioden att upptäcka och utreda oegentligheter torde medföra att återkallelse endast skulle kunna ske i ett fåtal fall. Behovet av en återkallelsemöjlighet uppväger knappast den osäkerhet som den skulle kunna skapa för företrädarna. Till skillnad från anstånd för den juridiska personen bör det dessutom vägas in att det för företrädaren är fråga om en sekundär betalningsskyldighet. Utredningen anser därför att någon liknande ventil som för anstånden inte bör införas.

¹⁹ Prop. 2019/20:166 s. 36.

²⁰ Se prop. 2019/20 :166 s. 36 ff. och avsnitt 12.3.3.

13.4.2 Utökad informationsbehov

Statskontoret bedömde i sin rapport att det saknades tillräcklig information om företrädaransvaret som är anpassad till enskilda och företagare som inte har särskild juridisk kompetens. Av en enkätundersökning som Statskontoret hade låtit genomföra framkom att det fanns kunskapsluckor hos företagare beträffande företrädaransvaret, bl.a. om dess konsekvenser. Enligt Statskontorets bedömning vänder sig den rättsliga vägledningen som finns tillgänglig på Skatteverkets webbplats i första hand till de som arbetar med rättsliga frågor samtidigt som den information som Skatteverket riktar direkt till företagen inte ger fullständig information om bestämmelserna om företrädaransvaret.²¹ Statskontoret föreslog därför att Skatteverket och Bolagsverket skulle förbättra sina informationsinsatser.²²

Enligt utredningen talar mycket för att det behov som Statskontoret pekar på fortsatt kvarstår. Informationsbehovet ökar om förslaget om rådrum genomförs. Om ett företag hamnat i en tillfällig likviditetskris är det angeläget att företrädarna i god tid före en skatte- skulds förfallodag blir uppmärksammas på möjligheten att ansöka om rådrum.

13.5 Ett ärende om rådrum bör omfattas av sekretess

Utredningens förslag: Sekretess ska gälla för uppgifter i ärenden om rådrum. Sekretessen ska även omfatta beslut om rådrum. Det säkerställs genom att en ny bestämmelse införs i offentlighets- och sekretesslagen.

En ny ändamålsbestämmelse införs också i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som klargör att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för handläggning av ärenden om rådrum.

Information om att en företrädare ansökt om rådrum kan vara känslig för företagets affärsverksamhet. Företagets affärskontakter kan reagera negativt om de får kännedom om att företaget har ekono-

²¹ Se Statskontorets rapport 2018 s. 49 ff.

²² Se Statskontorets rapport 2018 s. 64 f.

miska problem och det kan medföra att de ekonomiska problemen förvärras. Denna risk kan bidra till att företrädaren väljer att avstå från att ansöka om rådrum.

Skyddet för företagets ekonomiska förhållanden kan motivera att begränsningar införs i rätten att ta del av uppgifter som rör en företrädares ansökan om rådrum. Frågan är därför om ett ärende om rådrum kommer att omfattas av sekretess enligt gällande regler. I annat fall bör en särskild reglering införas.

Av 27 kap. 1 § första stycket OSL framgår att i verksamhet som avser bl.a. bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt gäller sekretess för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden (skattesekretess). Motsvarande sekretess gäller enligt paragrafens andra stycke i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt SdbL (databassekretess). Sekretessen är i båda fallen absolut, dvs. något skade-rekvisit finns inte.

I 27 kap. 2 § första stycket OSL finns bestämmelser om sekretess för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i vissa ärenden som har anknytning till, men som ändå ligger vid sidan om, reglerna i 1 §. Hit hör ärende om anstånd med erläggande av skatt. Enligt tredje stycket gäller inte sekretessen för beslut om bl.a. anstånd.

I 27 kap. 2 § andra stycket anges vidare att sekretess gäller i ärende enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borge-närsuppgifter för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden, om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till denne lider skada eller men.

Av 27 kap. 6 § OSL framgår att sekretess, med vissa undantag, inte gäller beslut varigenom skatt eller underlag för bestämmande av skatt fastställs.

Företrädaransvaret gäller visserligen inte företrädarens egen skatt utan företagets. Belopp som företrädaren blir betalningsskyldig för behandlas dock som skatt i beskattningsförfarandet och utgör därmed en del av beskattningsverksamheten. I ett ärende om företrädaransvar gäller således skattesekretess enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL. Ett ärende om rådrum för företrädaren mynnar dock inte ut i ett beslut som innebär att skatt eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. Den skatt som ansökan om rådrum avser behöver inte heller ha förfallit till betalning när ärendet prövas. Ärendet får

därför anses vara frikopplat från bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt, vilket i sin tur medför att bestämmelsen om skatteselekretess inte tillämplig.

Mer tveksamt är om ärendet omfattas av databasselekretess. Databasen används också för åligganden för Skatteverket som ligger utanför den direkta beskattningsverksamheten. Ändamålen för behandlingen av uppgifterna anges i 1 kap. 4 § SdbL.

Av 1 kap. 4 § 6 b SdbL framgår att uppgifter får behandlas för handläggning av frågor om ansvar för någon annans skatter och avgifter. Den bestämmelsen omfattar bl.a. ärenden om företrädaransvar.

I bestämmelsen användes ursprungligen uttrycket ”mål eller ärenden om ansvar” i stället för ”frågor om ansvar”.²³ Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning 2007 i samband med att ändamålsbestämmelsen i 4 § 6 kompletterades genom att databasen även skulle få innehålla information som behövdes för handläggning enligt den samtidigt införda lagen om Skatteverkets hantering av vissa borge-närsuppgifter. Av författningskommentaren framgår att ändringen av bestämmelsen om ansvar för annans skatter och avgifter endast var ett förtydligande som inte avsåg att ändra det sakliga innehållet.²⁴

Regleringen tyder således på att ett ärende om företrädaransvar ska ha inletts för att bestämmelsen om databasselekretess i 1 kap. 4 § 6 b SdbL ska bli tillämplig. Det innebär i så fall att handläggning av ett ärende om rådrum inte är ett sådant ändamål som med nuvarande reglering kommer att omfattas av databasselekretessen.

Ärendena om rådrum kommer sannolikt att hanteras elektroniskt. Det förutsätter att uppgifterna i ärendet omfattas av beskattningsdatabasen. Det bör därför införas en ny ändamålsbestämmelse i 1 kap. 4 § SdbL som klargör att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för handläggning av ärenden om rådrum. Lämpligen bör detta komma till uttryck genom ett tillägg till 4 § 6 b).

I 2 kap. 3 § SdbL regleras vilka uppgifter som får behandlas. Uppgifter i ett ärende om rådrum bör kunna hänföras till punkt 11 som omfattar uppgifter om åtgärder i ett ärende som behandlas för ett ändamål som avses 1 kap. 4 §. Något särskilt tillägg behöver därför inte göras i den bestämmelsen med anledning av införandet av en rådrumsregel.

²³ Prop. 2000/01:33 s. 8, 124 och 198.

²⁴ Prop. 2006/07:99 s. 55.

För att säkerställa att sekretessen iakttas vid tillämpningen bör också en sekretessbestämmelse införas i 27 kap. OSL, som är den centrala sekretessregleringen för beskattningsverksamheten. Ett ärende om rådrum har likheter med ett ärende om anstånd, som omfattas av sekretess enligt 27 kap. 2 § OSL. Det förefaller därför lämpligt att det införs en bestämmelse om sekretess i en ny punkt i 27 kap. 2 § första stycket OSL som ska gälla i ärende om rådrum enligt 59 kap. 15 a § skatteförfarandelagen.

Secretessen omfattar alla handlingar som ges in i ett ärende om rådrum och uppgifter om vem som är sökande. Även Skatteverkets beslut om rådrum omfattas av sekretess. Detta följer av att förfarandet vid ett rådrum inte ingår som ett led i ett ärende om bestämmande av skatt eller underlaget för skatt utan är ett fristående förfarande. Bestämmelserna i 27 kap. 6 § är därmed inte tillämplig. Något särskilt undantag för beslutet görs inte heller i 2 § tredje stycket.

13.6 Följdändringar

Bestämmelserna om företrädaransvar är tillämpliga på skatter och avgifter som regleras i några andra författningar än skatteförfarandelagen, se avsnitt 4.3.

För att bestämmelserna om rådrum ska kunna tillämpas på skatt och transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter behöver ett tillägg göras i 4 kap. 8 a § i den lagen. Ett motsvarande tillägg behöver göras i 13 kap. 15 § radio- och tv-lagen (2010:696) för att lagen ska kunna tillämpas på sändningsavgift och ränta.

Av 19 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion framgår däremot att bestämmelserna om rådrum kommer att gälla även för miljöavgifter utan särskild reglering. Detsamma gäller för tull enligt 2 kap. 18 § tullagen (2016:253).

14 Konsekvensbeskrivning

14.1 Inledning

Konsekvensutredningen har tagits fram i enlighet med 15 a § kommittéförordningen (1998:1474) och följer de krav som ställs upp i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Därutöver anges i direktiven att utredningen särskilt ska analysera kortsiktiga och långsiktiga effekter som förslagen kan förväntas medföra för företagare och företagande. Utredningen ska vidare analysera konsekvenserna för ekonomisk brottslighet och det brottsförebyggande arbetet samt analysera effekter på myndigheter och rättsväsendet.¹

14.2 Problembeskrivning och målsättning

Utredningen har haft uppdraget att överväga om det finns behov av att ändra reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret och om anstånd som är till fördel för det allmänna. Uppdraget har också bestått i att utifrån övervägandena lämna nödvändiga författningsförslag.

I uppdraget har inte ingått att föreslå ett slopande av företrädaransvaret eller förändringar av de objektiva rekvisiten för företrädaransvaret. Fokus har i stället legat på bestämmelsernas subjektiva rekvisit för ansvar, som innebär att en förutsättning för betalningsskyldigheten är att företrädarkaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift.

Uppdraget ska ses bl.a. mot bakgrund av att riksdagen i ett tillkännagivande i april 2015 begärde att regeringen snarast skulle se över reglerna om företrädaransvar och om tillämpningen av bestäm-

¹ Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret (dir. 2019:74) beslutat vid regeringssammanträde den 31 oktober 2019.

melseorna blivit för hård och om bestämmelserna borde ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.²

Med utgångspunkt i direktiven har utredningens mål varit att lämna förslag som syftar till att undvika att företrädaransvar utkrävs när det är omotiverat utifrån regelsystemets grundläggande syften. Det har innefattat att lämna förslag som ökar förutsebarheten vad gäller när en företrädare kan komma att påföras solidarisk betalningsskyldighet för en juridisk persons skatteskulder. I ett längre perspektiv bör det medföra att förtroendet för regelsystemet stärks.

Ansvar är utformat så att det kan aktualiseras redan dagen efter att en skatteskuld förfallit till betalning. Utredningen har därför också haft som en målsättning att finna en konkret lösning för att i det enskilda fallet undanröja risken för att en livskraftig verksamhet, som drabbats av akuta ekonomiska svårigheter och likviditetsbrist, avvecklas på grund av risken för en företrädare att bli personligen ansvarig för den juridiska personens skatteskulder.

Slutligen har stor vikt lagts vid att balansera förslagen så att de inte riskerar att öka juridiska personers skuldsättning kraftigt, snedvrida konkurrensen eller leda till andra negativa konsekvenser. Hit räknas t.ex. ett alltför stort risktagande hos företrädarna och försämrade preventiv effekt av regelsystemet. Utredningen har haft som en målsättning att säkerställa att förslagen inte utgör grund för ökad ekonomisk brottslighet.

14.3 Utredningens förslag och alternativa lösningar

14.3.1 Allmänt

För att nå ovan beskrivna målsättningar har utredningen föreslagit

- att innebörden av det subjektiva rekviritet grov oaktsamhet klargörs genom ett tillägg i den centrala ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL,
- att befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL ändras genom att ges en ny utformning samt ett visst utökat tillämpningsområde, samt
- att det införs en ny rådrumsregel i 59 kap. 15 a § SFL.

² Se bet. 2014/15:SkU20 punkt 7, rskr. 2014/15:169.

Utredningen har haft i uppdrag att lämna nödvändiga förslag. Det kan anses tala för att det hade kunnat finnas utrymme att överväga att inte föreslå någon lagändring alls, dvs. att en alternativ lösning hade varit det s.k. nollalternativet. Mot bakgrund av att förslagen avser ett av näringslivet och i den juridiska litteraturen starkt ifrågasatt regelsystem samt då uppdraget har sitt ursprung i riksdagens tillkännagivande har det inte framstått som ett egentligt alternativ. Utredningen har bedömt att en lagändring krävs för att möta den utbredda kritiken i syfte att öka förutsebarheten och förtroendet för regelsystemet och rättstillämpningen. I det sammanhanget ska det framhållas att redan rädslan för att grundlöst drabbas av betalnings-skyldighet kan leda till att juridiska personer avvecklar sin verksamhet i onödan.

Beträffande de förslag som nu lämnas har utredningen valt att kontinuerligt i betänkandet beskriva alternativa lösningar och motivera varför utredningen valt det föreslagna alternativet. Beträffande förslagen och de alternativa lösningar som övervägts kan kortfattat anges följande.

14.3.2 Tillägget i ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL

Utredningen har valt att behålla de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet i *ansvarsbestämmelserna*. Historien har visat att riskerna med att ta bort eller ändra de subjektiva rekvisiten är för stora och kan leda till en oönskad utvidgning av ansvaret. Under förutsättning att ansvaret tas ut i enlighet med vägledande praxis har utredningen också bedömt att ansvaret ställer rimliga aktsamhetskrav på företrädarna samt ger utrymme för att beakta företrädarens individuella förutsättningar att uppfylla kraven. För att tydliggöra utrymmet för individuell hänsyn och framhålla dess betydelse vid prövningen föreslår utredningen att innebörden av grov oaktsamhet, så som det i tolkats i vägledande rättsfall om företrädaransvar, klargörs i lagtexten. Genom ett sådant klargörande ökar förutsebarheten.

Valet att inte ändra grunderna för ansvar medför vidare att tidigare praxis från Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen fortsatt är vägledande för tillämpningen. Även detta ger stabilitet och ökad förutsebarhet. Utredningens övervägande vad avser alternativa

utformningar av ansvaret och av nu föreslaget tillägg i den centrala ansvarsbestämmelsen beskrivs mer ingående i avsnitt 9.6.

14.3.3 Ändrad befrielseregel

För att motverka en för sträng bedömning och främja en utvidgad tillämpning har utredningen valt att införa en ny grund för befrielse i 59 kap. 15 § SFL. Befrielse ska kunna beviljas helt eller delvis om betalningsskyldigheten framstår som oskälig. Genom att koppla grunden för befrielse till oskälighet skapas ett ökat utrymme för en nyanserad bedömning och individuell hänsyn. I klargörande syfte exemplifieras i regeln vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om betalningsskyldigheten är oskälig. Utformningen är avsedd att bidra till målet om ökad förutsebarhet och ett ökat förtroende för regelsystemet och tillämpningen.

Eftersom befrielseregelns tillämpningsområde bestämts av det val som utredningen gjort beträffande ansvarets tillämpningsområde har några alternativa lösningar inte övervägts, bortsett från den språkliga utformningen.

14.3.4 Den nya rådrumsregeln

En ny rådrumsregel föreslås för att i det enskilda fallet undanröja risken för att en livskraftig verksamhet, som drabbats av akuta ekonomiska svårigheter och likviditetsbrist, avvecklas på grund av risken för en företrädare att bli personligen ansvarig för den juridiska personens skatteskulder. En företrädare ska enligt förslaget kunna ansöka om och beviljas ett rådrum. Effekten av ett beviljat rådrum är att företrädaren under två månader efter skattens eller avgiftens ursprungliga betalningstidpunkt får ett skydd mot personlig betalningsskyldighet för skatter och avgifter som förfaller under rådrumsperioden.

Utredningen har valt modellen med ett ansökningsförfarande i stället för alternativet med en generellt verkande rådrumsregel. Genom ansökningsförfarandet föregås rådrummet av en individuell prövning som ger Skatteverket möjligheten att utesluta företrädare för företag som inte bör komma ifråga för en tillfällig ansvarsfrihet under en rådrumsperiod. Regeländringen riktar sig till seriösa företrädare till

företag med i grunden välskötta ekonomiska förhållanden. För att säkerställa en sådan ordning har rådrummet villkorats av att det inte finns särskilda skäl som talar mot ett rådrum. Särskilda skäl har i förslaget angetts vara att företrädaren tidigare har beviljats ett rådrum för skatt eller avgift och att den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt SFL eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Förutom vad som anges i de två punkterna kan även andra förhållanden, om de starkt pekar mot att kravet på skötsamhet i ekonomiskt hänseende brister, påverka bedömningen av om särskilda skäl föreligger.

De val som gjorts beträffande den närmare utformningen av de särskilda skälen har syftat till att prövningen ska vara såväl snabb som förutsebar. Avsikten är att prövningen av den ekonomiska skötsamheten i flertalet fall ska kunna grundas på uppgifter som normalt är lättillgängliga för Skatteverket.

Ett skäl för att välja två månader som längd på rådrumsperioden har varit att det skapar förutsättningar för samtliga styrelseledamöter att hinna få vetskap om att skatter och avgifter är förfallna till betalning och då vidta nödvändiga åtgärder utan att riskera företrädaransvar. Genom utredningens förslag att samtliga legala styrelseledamöter, även den ledamot som inte tar del av den dagliga driften, ska kunna ta del av uppgifter på den juridiska personens skattekonto, utökas och stärks samtliga ledamöters kontrollmöjlighet. En ansökan om rådrum ska kunna göras även efter att skatten förfallit till betalning.

I syftet att skapa ett rådrum för företrädaren har utredningen utöver vad som nu anförts övervägt ett flertal alternativa vägar. Dessa beskrivs närmare i kapitel 12 och avsnitt 13.2. Samtliga de alternativ som förkastats har ansetts ha alltför stora nackdelar, både för den enskilde företrädaren och för samhället i stort, och innebära för stora risker. De har inte ansetts uppfylla de mål som utredningen ställt upp på ett ändamålsenligt sätt.

14.3.5 Utredningen lämnar inga ändringsförslag om överenskommelser och borgenärsanstånd

Utredningen har inte föreslagit några ändringar av bestämmelserna i 59 kap. 19 och 20 §§ SFL om överenskommelse om betalningsskyldighet eller beträffande bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL om anstånd som är till fördel för det allmänna. Utredningen har bedömt att det inte framstår som ändamålsenligt att ändra de bestämmelserna för att uppnå målet med utredningens arbete, se närmare om utredningens övervägande beträffande överenskommelser i avsnitt 11.4 och om anstånd till fördel för det allmänna i avsnitt 12.3.2.

14.4 Offentligfinansiella konsekvenser

Förslagen om att klargöra innebörden av det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet samt den ändrade bestämmelsen om befrielse ska till huvudsaklig del ses som ett klargörande av redan gällande rätt. Förslagen bedöms därför inte medföra några nämnvärda effekter för de offentliga finanserna.

Förslaget om rådrum för företrädare för juridiska personer bedöms kunna påverka skattebetalningen för en mindre grupp juridiska personer och företrädare för dessa. Effekterna kan vara såväl positiva som negativa för enskilda företag och andra juridiska personer.

I de två följande avsnitten beskrivs de offentligfinansiella konsekvenserna av förslaget om rådrum. I det första avsnittet beskrivs effekterna i allmänna termer och i det andra förs ett resonemang om möjligheterna att, så långt det är möjligt, sätta in effekterna i ett beloppsmässigt sammanhang. Nedan används genomgående termen företag i stället för juridisk person under förutsättning att det inte kan leda till missuppfattning.

14.4.1 Allmänna konsekvenser

Företrädaransvaret kan sägas utgöra ett incitament för företrädare för företag att aveckla verksamheten när den inte längre är ekonomiskt bärkraftig. Därigenom minskar risken för att skatte- och avgiftsskulder och andra skulder byggs upp som sedan aldrig kommer att kunna betalas. När det gäller skatter och avgifter är en allmän princip

att risken för s.k. uppbördsförluster ökar ju längre tid som förflyter mellan den skattepliktiga händelsen och tidpunkten när skatten ska betalas in. Att företrädare för företag med ekonomiska problem ges ett rådrum för att finna lösningar på problemen innebär därmed rent principiellt att risken för uppbördsförluster ökar. Som en följd av detta finns det skäl att utgå från att en rådrumsbestämmelse kommer att medföra en offentligfinansiell kostnad genom ökade uppbördsförluster.

Samtidigt är syftet med rådrumsbestämmelsen att ett företag som i grunden är livskraftigt inte ska begäras i konkurs på grund av att dess företrädare har alltför ont om tid att hitta alternativa lösningar på den uppkomna situationen. En rådrumsbestämmelse har därmed även en positiv effekt för de offentliga finanserna genom att fler företag får möjlighet att drivas vidare, med fortsatta skattebetalningar som följd.

14.4.2 Beloppsmässiga konsekvenser

I detta avsnitt förs ett resonemang om de beloppsmässiga offentlig-finansiella konsekvenserna av ett rådrum för företrädare för företag. I det första delavsnittet beskrivs den negativa effekten och i det andra den positiva effekten.

Negativ effekt – ökade uppbördsförluster

Den negativa effekten av en rådrumsbestämmelse är att företag med ekonomiska problem kommer att kunna drivas längre än enligt nuvarande regler utan att företrädarna kan göras betalningsskyldiga om företagets totala skuldbelopp hinner växa under rådrumsperioden. Det kan rent principiellt leda till en ökad risk för uppbördsförluster.

En utgångspunkt för att bedöma omfattningen av uppbördsförlusterna är statistiken över utdömda belopp i företrädaransvarsmål under senare år. I tabell 14.1 visas totalt utdömda belopp under 2017 och 2018. Det genomsnittliga beloppet under dessa år uppgick till cirka 320 miljoner kronor. Av tabell 14.5 framgår att det är cirka 400 företrädare per år som blivit betalningsskyldiga för utdömda belopp. Det kan antas att rådrum kommer att begäras av en majoritet av de företrädare som riskerar att hamna i en liknande situation.

Till bilden hör också att företrädare för företag som saknar överlevnadsmöjligheter inte sällan ansöker om att företaget ska försättas i konkurs strax innan en skatt eller avgift förfaller till betalning för att därigenom undvika företrädaransvar. En möjlig konsekvens av att det införs ett rådrum är att en del av de företag som befinner sig i en liknande situation som de som ingår i statistiken kommer att fortsätta verksamheten under rådrumsperioden. Det kan leda till ytterligare skulduppbyggnad.

Å andra sidan måste det beaktas att ett betydande antal företag redan enligt nuvarande regler drivs vidare efter att en skatt eller avgift förfallit till betalning och att det ofta dröjer åtskilliga månader innan företrädaransvar aktualiseras, vilket leder till att skatteskulderna under tiden hinner växa.³ Även om företrädaransvar fastställs i dessa fall uppkommer uppbördsförluster i den mån de bestämda beloppen inte kan drivas in. I detta sammanhang har det också betydelse att ett beviljat rådrum som mest omfattar två månaders obetald skatt.

Det måste också vägas in i bedömningen att statistiken avser samtliga företrädaransvarsfall medan rådrumsbestämmelsen endast omfattar betalningsskyldighet enligt 59 kap. 13 § SFL. Dessutom exkluderas skatt och avgift som följer av omprövningsbeslut från möjligheten till rådrum.

Sammantaget är det alltså flera förhållanden som påverkar bedömningen av hur mycket företagens skulder riskerar att växa om en rådrumsbestämmelse införs och vilka uppbördsförluster det kan leda till. Det är inte möjligt att göra någon beloppsmässig uppskattning av effekterna.

Tabell 14.1 Företrädaransvar 2017 och 2018

Utdömda belopp, mnkr

År	
2017	295,6
2018	342,8

Källa: Skatteverket.

³ Se avsnitt 7.5.2, figur 5.2.

Positiv effekt – en rådrumsbestämmelse medför att fler företag drivs vidare

Syftet med rådrumsbestämmelsen är att ge företrädare för företag ökat utrymme att undersöka andra möjligheter än konkurs när det uppstår likviditetsproblem. Det bör leda till färre konkurser och därmed en minskning av de samlade skatteskulderna i konkursbon. Effekten på de offentliga finanserna av detta är en ökning av skattebetalningarna. Det är inte möjligt att uppskatta storleken på denna effekt. Däremot går det att föra ett resonemang om den möjliga effekten. De företag som berörs av rådrumsregelns positiva effekt finns i statistiken över företag som enligt nuvarande regler försatts i konkurs. I tabellen nedan visas de samlade skatte- och avgiftsskulderna för juridiska personer som satts i konkurs på egen begäran sedan januari 2018. Totalt uppgår beloppet till cirka 6,2 miljarder kronor, varav cirka 6,0 miljarder kronor avser skatter och avgifter som debiteras skattekontot. Det samlade beloppet avser konkurser under en tidsperiod om cirka 2,5 år. Det samlade årliga skatte- och avgiftsbeloppet för juridiska personer som försatts i konkurs på egen begäran kan därmed uppskattas till cirka 2,4 miljarder kronor ($6,0 / 2,5 = 2,4$).

Det totala årliga skuldbeloppet som i vidast möjliga mening kan omfattas av ett potentiellt företrädaransvar under ett rådrum kan därmed uppskattas till cirka 2,4 miljarder kronor. För en större del av dessa skulder torde dock företrädaransvar inte aktualiseras, t.ex. för att förutsättningarna för företrädaransvar av någon anledning inte är uppfyllda. Det går inte att uppskatta hur stor del av detta belopp som faktiskt hade kunnat omfattas av företrädaransvar, och som också skulle ha blivit föremål för ansvar om det funnits en rådrumsbestämmelse. Det går dock att säga att det är väsentligt lägre än 2,4 miljarder kronor. Som tidigare påpekats måste det också beaktas att rådrumsregeln inte är tillämplig på alla fall där företrädaransvar kan aktualiseras.

I sammanhanget bör också beaktas att om färre företag försätts i konkurs minskar de offentliga utgifterna för den statliga lönegarantin till anställda i företag.

Tabell 14.2 Skatte- och avgiftsskulder för juridiska personer som försatts i konkurs efter 2018-01-01 på egen begäran

Medelsslag	Skuld, mnkr
Skattekontot	5 934,1
Tull och införselavgift	100,7
Förseningsavgift årsredovisning	75,9
Div. statliga fordringar	22,7
Trängselskatt	21,6
Företagsbot	10,7
Fordonsskatt	8,4
Felparkeringsavgift	7,0
Infrastrukturavgift	2,8
Vite	2,4
Sanktionsavgift	2,0
Stämpelskatt	1,3
Övriga	9,5
Totalt	6 199,2

Källa: Kronofogdemyndigheten.

14.4.3 Samlad offentligfinansiell effekt

Utgångspunkten för uppskattningen av den positiva effekten av ett rådrum är de samlade skatte- och avgiftsskulder för juridiska personer som försatts i konkurs på egen begäran. Dessa skulder uppgår till cirka 2,4 miljarder kronor per år. Med ett färre antal konkurser kommer skulderna att minska. Det går inte att beräkna hur stor denna positiva effekt blir, men den blir väsentligt lägre än det angivna beloppet.

De utdömda belopp för företrädaransvar som ligger till grund för beräkningen av de negativa effekterna uppgår till cirka 320 miljoner kronor. Som framhållits påverkar flera faktorer beräkningen av i vilken omfattning skatteskulderna kommer att öka om en rådrumsbestämelse införs.

Det kan konstateras att de beloppsmässiga utgångspunkterna för beräkningen av de positiva och negativa effekterna skiljer sig åt väsentligt. Osäkerheten om det samlade utfallet är så stor att det inte är möjligt att beloppsmässigt uppskatta den offentligfinansiella effekten av förslaget. En försiktig bedömning är att de negativa effekterna av förslaget inte överstiger de positiva effekterna.

14.5 Konsekvenser för företagen

Förslagen som rör ansvars- och befrielseregelns utformning har främst betydelse för företrädare för juridiska personer och bedöms inte påverka företagen i någon betydande omfattning. Förslaget om rådrum har däremot betydelse för företagen.

Företagen påverkas av rådrumsbestämmelsen på flera sätt. Som konstaterades ovan medför rådrumsbestämmelsen att vissa företag, som har förutsättningar att driva verksamheten vidare, inte längre riskerar att begäras i konkurs enbart på grund av en alltför begränsad tid att göra väl övervägda beslut som kan rädda verksamheten. Samtidigt kommer rådrumsbestämmelsen att medföra att avvecklingen av företag som saknar en grundläggande livskraft i vissa fall blir fördröjd, med en ökning av skulderna som följd. Den först nämnda effekten av rådrumseffekten är positiv för företagen, medan den sistnämnda är negativ.

De ovan nämnda effekterna berör företagen direkt. Därutöver finns en grupp företag som berörs indirekt. Det handlar om företag som har en ekonomisk koppling till de direkt berörda företagen, t.ex. i egenskap av kunder eller leverantörer. Om rådrumsbestämmelsen leder till färre konkurser gynnas dessa genom lägre kundförluster och stabilare leveranser.

Nedan beskrivs effekterna för företagen mer utförligt. I det första avsnittet beskrivs de positiva effekterna och i det andra de negativa.

14.5.1 Positiv effekt – en rådrumsbestämmelse medför att fler företag drivs vidare

Företag som påverkas positivt av en rådrumsbestämmelse är således de som är potentiellt livskraftiga och som inte behöver avvecklas enbart på grund av snäva tidsramar för företrädarna. Dessutom påverkas indirekt företag som är kunder och leverantörer till dessa företag.

I tabellen nedan visas antalet företag för vilka det har beslutats om konkurs under åren 2015 till 2019. Statistiken är indelad efter vem som begärt företaget i konkurs. Den klart största andelen av konkurserna har skett på egen begäran. Det genomsnittliga antalet konkurser på egen begäran uppgår till cirka 5 100 per år under åren 2015 till 2019.

Tabell 14.3 Antal konkurser 2015–2019

Indelade efter orsak

År	Egen begäran	Staten	Annan
2015	5 026	1 670	376
2016	4 838	1 504	354
2017	4 841	1 757	347
2018	5 429	2 183	369
2019	5 403	2 297	347

Källa: Kronofogdemyndigheten.

När det gäller den positiva effekten torde de företag som direkt berörs av förslaget om rådrum närmast uteslutande tillhöra gruppen företag som skulle begäras i konkurs på egen begäran om ingen sådan bestämmelse fanns. Antalet direkt berörda företag uppgår därmed till en viss andel av de cirka 5 100 företag som årligen begärs i konkurs på egen begäran. Det går inte att med en rimlig grad av säkerhet uppskatta hur stor den andelen är. En grov bedömning är att antalet kan räknas i hundratal.

Antalet företag som berörs indirekt är troligen fler än antalet som berörs direkt. Inte heller i detta fall är det dock möjligt att med någon precision göra en rimlig uppskattning av antalet.

14.5.2 Negativ effekt – ökade skulder

Företag som påverkas negativt av en rådrumsbestämmelse är företag som egentligen borde avvecklas men som drivs vidare under ytterligare en tid, med en ytterligare ökning av skulderna som följd. Detta får i sin tur negativa följdverkningar för kunder och leverantörer till dessa företag, vars fordringar i de fördröjda konkurserna blir större än annars.

Tabell 14.4 Företrädaransvar 2017 och 2018

Antal bolag

År	Antal bolag
2017	333
2018	334

Källa: Skatteverket.

Under åren 2017 och 2018 uppgick antalet bolag där företrädaransvar utdömdes till cirka 330 per år. Ett rimligt antagande är att rådrum kommer att begäras i en majoritet av dessa fall. Som framhållits i avsnitt 14.4.2 finns det dock andra förhållanden som kan påverka bedömningen av hur mycket företagens skulder riskerar att växa om en rådrumsbestämmelse införs. Det är därför inte möjligt att göra en tillförlitlig beräkning av i vilken omfattning som skulderna kommer att öka under rådrumstiden och därefter inte kommer att kunna betalas.

14.5.3 Kategorier av företag som berörs

De företag som direkt berörs av förslagen är sådana som ställs inför tillfälliga likviditetsproblem, men som är potentiellt livskraftiga och som riskerar att avvecklas om företrädarna ställs inför snäva tidsramar. Det finns inget som tyder på att detta slags företag på något systematiskt sätt avviker från den större gruppen företag som försätts i konkurs. Utredningen bedömer därför att det går att anta att den konkursstatistik som finns tillgänglig speglar de företag som påverkas av förslagen.

Enligt Statistiska centralbyråns statistik skedde det största antalet konkurser under 2019 i byggbranschen. Därefter följde detaljhandel; företag inom juridik, ekonomi, vetenskap och teknik samt hotell och restauranger. När det gäller storlek på företaget sker det största antalet konkurser bland mindre företag.

Enligt 7 § förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning ska konsekvensutredningen innehålla en bedömning om särskild hänsyn behöver tas till små företag vid reglernas utformning. Bedömningen är att förslagen främst kommer att beröra företrädare för företag som har en verksamhet av mindre omfattning. Eftersom förslaget således främst berör små företag är ingen särskild utformning för dem aktuell.

14.6 Konsekvenser för enskilda och för offentlig sektor

För enskilda är det två kategorier som berörs av förslagen. Den första kategorin är företrädare för juridiska personer. Den andra kategorin är anställda i företag som har ekonomiska problem. Det bedöms att

den offentliga sektorn i allmänhet inte påverkas av förslagen i någon nämnvärd utsträckning.

14.6.1 Företrädare för juridiska personer

Företrädare för juridiska personer som ställs inför betalningsproblem påverkas i huvudsak positivt av förslagen. När det gäller förslagen om att klargöra grunden för ansvar och den nya befrielseregeln påverkas företrädare för juridiska personer genom att det blir mer förutsebart vilka följderna blir av ett visst agerande eller brist på agerande. När det gäller förslaget om rådrum är det positivt för företrädarna genom att utrymmet för att överväga olika handlingsalternativ ökar, vilket i sin tur bedöms kunna leda till mer välavvägda beslut. Det är inte möjligt att kvantifiera det genomsnittliga värdet av dessa positiva följder.

För företrädare för juridiska personer tillkommer en administrativ kostnad för att ansöka om rådrum när det blir aktuellt med företrädaransvar. Den mängd information som en ansökan ska innehålla behöver förmodligen inte bli särskilt omfattande. Den genomsnittliga tiden för att upprätta ansökan bör därför bli förhållandevis kort. En rimlig uppskattning är att tiden för att sammanställa informationen och sända ansökan till Skatteverket inte överstiger 30 minuter.

Bedömningen är att lönenivån bland företrädare för juridiska personer sträcker sig över ett brett spann. Den genomsnittliga kostnaden beräknas därför utifrån den genomsnittliga lönen i Sverige. Enligt Statistiska centralbyrån uppgår medellönen i Sverige till 35 300 kronor i månaden. Enligt Tillväxtverkets rekommendation ska den genomsnittliga månadslönen multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och andra rörliga personalkostnader. Med ett antagande att antalet timmar under en månad uppgår till 160 kan kostnaden för en ansökan därmed beräknas till cirka 200 kronor ($[35\,300 \times 1,84 / 160] \times 0,5 \approx 200$).⁴

⁴ Se Tillväxtverkets beräkningsguide Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader, 2017 s. 15.

Tabell 14.5 Företrädaransvar 2017 och 2018

Antal företrädare

År	Antal företrädare
2017	402
2018	384

Källa: Skatteverket.

Enligt uppgifter från Skatteverket utdöms cirka 400 företrädaransvar årligen. Eftersom företrädaransvaret kan riktas mot flera företrädare för ett och samma skuldsatta företag är antalet företrädare som påförs ansvar vanligtvis fler än antalet företag där företrädaransvar aktualiseras.

Bestämmelserna om rådrum bygger på ett ansökningsförfarande. Det är mycket svårt att uppskatta hur många företrädare som varje år kommer att ansöka om rådrum. Benägenheten att ansöka om rådrum kommer att påverkas av flera omständigheter, inte minst i vilken utsträckning som företrädarna nås av informationen om möjligheten att ansöka om rådrum.

Teoretiskt skulle antalet ansökningar kunna sättas i relation till det antal betalningskrav som Skatteverket sänder ut varje år. Enligt uppgift från Skatteverket uppgår dessa till 272 000 stycken. Antalet betalningskrav motsvarar dock inte antalet företrädare eftersom ett och samma företag vanligtvis får flera betalningskrav under ett och samma år. Som framgår av siffrorna är det också en begränsad del av dessa företag vars företrädare aktualiseras för företrädaransvar.

Utredningen finner det rimligt att anta att det högsta möjliga antalet ansökningar per år motsvaras av det antal företag som på egen begäran försätts i konkurs. Av avsnitt 14.5.1 framgår att det genomsnittliga antalet konkurser på egen begäran uppgår till cirka 5 100 per år under åren 2015 till 2019. Med hänsyn till att ett företag kan ha flera företrädare som ansöker om rådrum kan det högsta möjliga antalet ansökningar uppskattas till 6 000 per år.

En annan utgångspunkt för bedömningen är dagens handläggning av företrädaransvarsärenden. Som framgår av kapitel 6 leder cirka 20 procent av de utredningar om företrädaransvar som Skatteverket utför till en ansökan. Ett rimligt antagande är att de flesta företrädare som i dag blir föremål för ett påbörjat ärende kommer att utnyttja möjligheten till rådrum. Ett sådant antagande skulle innebära

att det lägsta antalet ansökningar som kan förväntas lämnas in årligen uppgår till cirka 2 000. Den samlade administrativa kostnaden för företrädare kan därmed uppskattas till som lägst 400 000 kronor ($2\,000 \times 200 = 400\,000$) och som högst 1 200 000 kronor ($6\,000 \times 200 = 1\,200\,000$).

14.6.2 Anställda i företag med betalningsproblem

Förslaget om rådrum bedöms medföra att något färre företag med en potentiell livskraft begärs i konkurs på grund av snäva tidsgränser. Det betyder att anställda i sådana företag indirekt berörs positivt av rådrumsbestämmelsen. Som nämns ovan är det inte möjligt att uppskatta hur många företag som berörs av det aktuella förslaget. Det är därmed inte heller möjligt att uppskatta hur många anställda som kan komma att beröras.

14.6.3 Effekter för sysselsättningen

Om förslaget om rådrum medför att något färre arbetsgivare går i konkurs kommer färre anställda att bli arbetslösa, vilket i så fall leder till en något ökad stabilitet i sysselsättningen.

14.7 Konsekvenser för myndigheter

14.7.1 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket påverkas av utredningens förslag både som borgenär för statens fordringar och som handläggande myndighet när det gäller ärenden om företrädaransvar. Även här är det förslaget om en ny rådrumsregel som tydligast leder till konsekvenser.

Skatteverket påverkas genom att det tillkommer en administrativ hantering av ansökningar om rådrum. Även om grunderna för att beviljas ett rådrum har utformats för att Skatteverket redan utifrån en begränsad utredning ska kunna fatta ett skyndsamt beslut om rådrum kan antalet ansökningar bli relativt högt. Ansökningarna görs på initiativ av företrädarna och förutsätter i sig endast att en företrädare anser att den juridiska personens skatteskulder inte har eller

inte kommer att kunna betalas i tid och att det därför finns anledning att ansöka om rådrum.

Som anges i avsnitt 14.6.1 skulle det högsta möjliga antalet ansökningar kunna uppskattas till cirka 6 000 per år och det lägsta antalet till cirka 2 000 per år.

Det är svårt att uppskatta den genomsnittliga handläggningstiden för varje enskilt ärende. Flertalet ärenden kommer sannolikt att kunna avgöras med hjälp av uppgifter som är tillgängliga i Skatteverkets digitala system. Den totala tidsåtgången för hanteringen av dessa ärenden, från det att en ansökan inkommit till dess att beslutet expedieras, uppskattar utredningen till två timmar per ärende. Ett antal svårbedömda ärenden kommer att ta avsevärt längre tid i anspråk. En grov uppskattning av en genomsnittlig handläggningstid för samtliga ärenden är tre timmar.

Enligt uppgift från Skatteverket uppgår den genomsnittliga kostnaden för en årsarbetskraft till 940 000 kronor. Det ger en timkostnad på cirka 653 kronor. Den uppskattning som utredningen gjort beträffande antal ansökningar och handläggningstid leder därmed till följande beräkningar av Skatteverkets årliga kostnader för att handlägga ansökningarna om rådrum. Om antalet ansökningar uppgår till 2 000 per år uppskattas kostnaden till 3 918 000 kronor ($2\,000 \times 3 \times 653$). Om antalet ansökningar i stället skulle uppgå till 6 000 per år uppskattas kostnaden till 11 754 000 kronor ($6\,000 \times 3 \times 653$).

Utöver den löpande hanteringen av ansökningarna tillkommer en kostnad för anpassning av de administrativa systemen. Denna kostnad uppskattas till mellan 6 och 8 miljoner kronor.

14.7.2 Konsekvenser för Kronofogdemyndigheten

För Kronofogdemyndigheten tillkommer ingen administrativ hantering med anledning av förslagen. Kronofogdemyndigheten bedöms få en viss lättnad genom att antalet konkursansökningar eventuellt kan bli något färre med anledning av förslaget om rådrum.

14.8 Konsekvenser för rättsväsendet

14.8.1 De allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen bedöms kunna leda till en viss minskning av antalet ansökningar om företrädaransvar. Beträffande sådana skatter och avgifter som förfallit till betalning under en rådrumsperiod blir det inte längre aktuellt att utreda frågan om företrädaransvar och göra en ansökan till förvaltningsrätt. Förslaget bedöms också i övrigt kunna medföra en något mindre belastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna, genom att lagstiftningen blir tydligare och vissa avgöranden om företrädaransvar därmed blir mindre komplicerade. Beträffande rådrumsregeln kan här nämnas att förslaget innebär att ett beslut om att inte beviljas rådrum inte ska gå att överklaga.

De konsekvenser som förslaget om rådrum kan få för domstolarna bedöms därför vara begränsade till att frågan om rådrum kan utgöra en ny omständighet för domstolen att ta ställning till vid prövningen av en ansökan om företrädaransvar. Den marginellt ökade arbetsbelastning det skulle kunna medföra antas vägas upp av de ovan beskrivna lättnaderna.

14.8.2 De allmänna domstolarna

De allmänna domstolarna kan eventuellt få en liten minskning av antalet konkursärenden om förslaget om rådrum genomförs.

14.9 Konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Ekonomisk brottslighet är ett allvarligt samhällsproblem. Årligen undandras samhället stora summor i skatter och avgifter. Det är därför viktigt att motverka att oseriösa personer missbrukar regelsystemet. Det är också angeläget att samhället försvårar att ett företag eller annan juridisk person används som brottsverktyg. I Ekobrottsmyndighetens lägesbild om ekonomisk brottslighet i Sverige 2016–2018, s. 16, anförts bl.a. följande.

Ett företag kan utnyttjas för att begära återbetalning av moms och ersättning från den statliga lönegarantin. Med ett företag som fasad kan kriminella personer delta i offentlig upphandling av varor och tjänster. Kreditvärdiga företag kan även utnyttjas för att beställa varor för höga belopp på faktura utan avsikt att betala. Aktiebolag är den mest gynnsamma företagsformen då företag ska användas som brottsverktyg. Gemensamt för huvudmännen är att de som regel inte är registrerade som formella företrädare i bolagets styrelse, utan använder målvakter, bulvaner, fiktiva personer och alias för att distansera sig från brotten. Detta filter minskar upptäcktsrisken av de verkliga huvudmännen.

Utredningen gör följande bedömning av förslagets konsekvenser för brottsligheten och för det brottsförebyggande arbetet.

Förslaget om ändrad utformning av *ansvarsregeln* medför inte någon risk för ökad brottslighet. Förslaget innebär att det krav på nödvändig aktsamhet hos en företrädare som ansvarsreglerna sedan tidigare har haft som utgångspunkt är detsamma. Företrädaren blir ansvarig om han eller hon har åsidosatt detta krav uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Innebörden av grov oaktsamhet har klargjorts.

Inte heller förslaget som klargör och i viss utsträckning utökar möjligheten till *befrielse* från betalningsskyldighet bedöms ha någon påverkan på brottsligheten eller på det brottsförebyggande arbetet. Det framgår vidare tydligt av författningskommentaren att ett agerande som innefattar någon form av ekonomisk brottslighet, liksom tidigare, är en särskilt försvårande omständighet vid bedömningen av om betalningsskyldigheten är oskälig.

Genom den nya *rådsumregeln* öppnas en möjlighet till lättnad i det personliga betalningsansvaret för en juridisk persons skulder. Lättnaden är tänkt att ges till den företrädare som ansöker om rådrum. Även en sådan företrädare som efter ansökan har beviljats rådrum och som under rådsumperioden uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att betala den juridiska personens skatteskulder kan dra fördel av denna lättnad. Även i dessa fall undgår nämligen företrädaren betalningsskyldighet för den juridiska personens skatter eller avgifter som förfallit under rådsumperioden om han eller hon vidtar verksamma avvecklingsåtgärder innan rådsumperiodens slut, normalt innebärande att sätta företaget i konkurs.

Det finns därför anledning att särskilt ta ställning till riskerna för att rådrummet utnyttjas av oseriösa företrädare och om införandet av en rådsumregel får konsekvenser för brottsligheten och för det brottsförebyggande arbetet.

Inledningsvis gäller att den betalningsskyldighet som följer av bestämmelserna om företrädaransvar är en sekundär och solidarisk skattskyldighet. Den primära skattskyldigheten ligger, även sedan företrädarens betalningsskyldighet fastställts, kvar hos den juridiska personen. Förslaget påverkar därför inte frågan om den primära skattskyldigheten är en följd av brottslig gärning, t.ex. en följd av att det uppsåtligen lämnats oriktig uppgift eller underlåtit att lämna deklARATION. Bedömningen av om det begåtts en straffbar gärning påverkas inte av förslaget om en rådrumsregel. Möjligheten för de brottsbekämpande myndigheterna att utreda och lagföra brott bedöms därför inte påverkas av rådrumsregeln. Det förhållandet att den primära skattskyldigheten inte påverkas medför också att Skatteverkets borgenärsarbete inte påverkas av ett beviljat rådrum. Skatteverket kan, även om ett rådrum har getts till företrädaren, begära den juridiska personen i konkurs och även göra en brottsanmälan om grund för det föreligger.

Modellen med att rådrummet ska föregås av ett ansökningsförfarande har valts för att säkerställa att ett rådrum beviljas först efter en granskning i varje enskilt fall. Granskningen och befogenheten för Skatteverket att neka ett rådrum när det finns särskilda skäl för det är tänkt att förhindra att rådrum ges till andra än seriösa företrädare vars företag hamnat i förhoppningsvis tillfälliga ekonomiska svårigheter. Att brottslig verksamhet utgör särskilda skäl mot rådrum är en självklarhet. Den granskning som ansökningsförfarandet möjliggör medför att Skatteverket genom sina befintliga system kan uppmärksammas på den företrädare som t.ex. tidigare beviljats rådrum, varit inblandad i tidigare konkurser eller i brottslig verksamhet.

Det kan visserligen antas att svårigheterna ligger i att upptäcka den brottsliga avsikten. Den företrädare som vill freda sig från betalningsskyldighet för en skatt eller avgift som uppkommit på grund av eller som ett led i brottslig verksamhet i den juridiska personen döljer troligtvis sitt uppsåt. Utredningen lämnar inget förslag om möjlighet att återkalla ett tidigare beviljat rådrum, skälen för detta framgår av avsnitt 13.4.1. Av Ekobrottsmyndighetens lägesrapport framgår att gemensamt för huvudmännen vid grov ekonomisk brottslighet är att de som regel inte är registrerade som formella företrädare i bolagets styrelse, utan använder målvakter, bulvaner, fiktiva personer och alias för att distansera sig från brottet. Förslaget om rådrum kommer inte att påverka det förhållandet eller de svårigheter det medför

för utredningarna. Även med detta i beaktande bedömer utredningen att risken för att rådrumsregeln utnyttjas av oseriösa företagare med brottsliga avsikter är begränsade. Risken framstår inte som kvantifierbar.

Sammanfattningsvis bedöms förslagets effekter på brottslighet och det brottsförebyggande verksamheten vara begränsad.

14.10 Konsekvenser för Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Utredningen redogör i avsnitt 3.5.2 för att Europaparlamentet och rådet i juli 2019 antagit det s.k. rekonstruktions- och insolvensdirektivet. Direktivet ska vara införlivat i svensk rätt senast den 17 juli 2021. Enligt direktivet ska medlemsstaterna inrätta ett ramverk för rekonstruktion av företag som har ekonomiska problem för att i grunden livskraftiga företag ska kunna räddas från konkurs. I direktivet anges bl.a. att medlemsstaterna ska säkerställa att företagsledare när det råder sannolikhet för insolvens tar vederbörlig hänsyn till borgenärernas, ägarnas och andra intressenters intressen, till behovet av att vidta åtgärder för att undvika insolvens och till behovet av att undvika uppsåtligt eller grovt oaktsamt handlande som hotar företagets livskraft.

I avsnitt 3.7 anges vidare att i avsaknad av insolvensrättsliga regler som tvingar företagarna att avveckla företag som är på väg mot insolvens kan bestämmelserna om företrädaransvar ses som ett sätt att säkerställa att företagsledare, när det råder sannolikhet för insolvens, tar vederbörlig hänsyn till borgenärernas, ägarnas och andra intressenters intressen.

Enligt utredningens mening innebär den lättnad av betalningsansvaret under två månader som följer av den föreslagna rådrumsregeln inte att företrädaransvarets preventiva effekt undergrävs i någon beaktansvärd utsträckning. Det skatterättsliga företrädaransvaret kommer även fortsatt att vara ett starkt incitament till att i tid avveckla ett företag som inte har förutsättningar att överleva. Förslaget bedöms inte stå i strid med eller motverka rekonstruktions- och insolvensdirektivets syfte.

Förslagen bedöms även i övrigt överensstämma med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU.

14.11 Övriga konsekvenser

14.11.1 Konsekvenserna för jämställdheten mellan kvinnor och män och för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen

Enskilda personer kan beröras av förslagen såväl i egenskap av företrädare för en juridisk person som ägare till en juridisk person. Kvinnor, män och personer med utländsk bakgrund, betraktade som grupper var för sig, påverkas därmed av förslagen i proportion till könsfördelningen och bakgrund bland företrädarna för juridiska personer och företagsägarna. Enligt statistik från Statistiska Centralbyrån är 70 procent av företagen män och 30 procent kvinnor. I hela gruppen företagare har cirka 20 procent utländsk bakgrund, vilket ganska väl motsvarar gruppens andel av befolkningen.

Det saknas statistik över könsfördelningen och bakgrund i gruppen personer som företräder juridiska personer. Ett rimligt antagande är dock att denna fördelning bland företrädare inte avviker i särskilt hög grad från könsfördelningen och bakgrund bland företagen. När det gäller företrädare betyder det att förslagen i något högre grad påverkar män än kvinnor samtidigt som personer med utländsk bakgrund påverkas av förslagen i proportion till sin andel av befolkningen.

14.11.2 Miljön och fördelningseffekter

Förslagen bedöms inte få några effekter på miljön. De bedöms heller inte medföra några fördelningseffekter.

14.12 Behovet av särskilda informationsinsatser

Enligt utredningen finns redan med nuvarande lagstiftning ett informationsbehov. För att regelsystemet ska vara ett incitament för att i tid avveckla en i längden olönsam verksamhet krävs att de berörda företrädarna har kunskap om regelsystemet. För att säkerställa att regelsystemet samtidigt inte leder till att företrädare avvecklar verksamheter som kan ha överlevnadsmöjligheter måste informationen omfatta möjligheten att ansöka om rådrum. Informations-

behovet får anses öka om förslaget om rådrum genomförs. Om ett företag hamnar i en tillfällig likviditetskris är det angeläget att företrädarna i god tid före en skatteskulds förfallodag har uppmärksamats på möjligheten att ansöka om rådrum.

Utredningen bedömer att behovet av utökade informationsinsatserna främst ligger hos Skatteverket. Behovet bör rymmas inom verkets ordinarie informationsverksamhet. Branschorganisationer som riktar sig till företrädare för juridiska personer bör ha ett stort intresse av att öka medlemmarnas kunskap om regelsystemet då det främjar deras medlemmar och de verksamheter de bedriver.

15 Ikraftträdande

Utredningens förslag: De föreslagna lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2022 och gälla från och med ikraftträdandet.

Mot bakgrund av att riksdagen i två tillkännagivanden begärt att regeringen ska se över reglerna om företrädaransvar är det angeläget att de föreslagna reglerna träder i kraft så snart som möjligt. Med hänsyn till tiden för beredningen av förslagen och för de administrativa åtgärder som behöver vidtas inom Skatteverket, främst med anledning av förslaget om rådrum, framstår det dock inte som realistiskt med ett ikraftträdande före den 1 januari 2022. Utredningen föreslår därför att lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2022.

Utredningen föreslår att de subjektiva rekvisiten behålls med ett tillägg som ger uttryck för vad som redan följer av den rättspraxis som vuxit fram hos de högsta instanserna beträffande bestämmandet av rekvisitetet grov oaktsamhet. Förslaget om ändring av befrielseregeln medför ett delvis utvidgat tillämpningsområde i förhållande till den gällande regeln om befrielse från betalningsskyldigheten på grund av särskilda skäl. De föreslagna lagändringarna innebär alltså inte någon skärpning av företrädaransvaret utan leder sammantaget till ändringar som är till företrädararnas fördel. De bör därför tillämpas i pågående mål i förvaltningsdomstolarna redan från och med ikraftträdandet, liksom på ansökningar om företrädaransvar som görs från och med denna tidpunkt.

Den föreslagna rådrumsregeln bygger på ett ansökningsförfarande hos Skatteverket. Regeln bör därför tillämpas på ansökningar som görs hos Skatteverket efter den 31 december 2021. Av regleringen följer att en ansökan kan avse en skatt eller avgift som förfallit till betalning före ansökningstidpunkten och därmed före ikraftträdandet, se författningskommentaren till 59 kap. 15 a § skatteförfarandelagen.

16 Författningskommentar

16.1 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

59 kap.

13 §

I paragrafen finns bestämmelser om företrädaransvar när företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift.

I *andra stycket*, som är nytt, anges att vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam ska det särskilt beaktas om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna. Bestämmelsen ska motsvara kärnan i den rättspraxis som vuxit fram om hur rekvisitet grov oaktsamhet ska tillämpas när det gäller förutsättningarna för företrädaransvar. Rättsfallet HFD 2018 ref. 4 innehåller en sammanfattande redogörelse för omständigheter som i praxis från såväl Högsta domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen har beaktats vid bedömningen av rekvisitet grov oaktsamhet. Detta återspeglas i det följande.

Avsikten med den nya bestämmelsen är bl.a. att indirekt markera att bedömningen av de subjektiva rekvisiten måste grundas på samtliga omständigheter i det enskilda fallet för att prövningen av företrädarens ansvar ska bli fullständig. Det kommer till uttryck genom att det framhålls vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen. Det gäller företrädarens insikt om den juridiska personens ekonomiska svårigheter och företrädarens handlande med anledning av att den juridiska personen riskerat att inte kunna fullgöra sina skyldigheter.

Bedömningen om, och i så fall när, företrädaren fått eller borde ha fått insikt om att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter påverkas bl.a. av graden av företrädarens inflytande och den juridiska personens ekonomiska situation. En företrädare som brister i sitt ansvar att fortlöpande följa upp och kontrollera den ekonomiska ställningen och övriga ekonomiska förhållanden som är av betydelse för förmågan att betala skatter eller avgifter får regelmässigt anses ha agerat grovt oaktsamt. Förutsättningar för betalningsskyldighet bör därför i ett sådant fall normalt anses föreligga om företrädaren inte ser till att verksamma åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder vidtas senast på förfallodagen.

Vid bedömningen måste dock också företrädarens individuella förutsättningar och hans eller hennes situation i övrigt beaktas, i den mån dessa förhållanden kan antas ha betydelse för insikten hos företrädaren om den juridiska personens betalningsförmåga.

Ansvar att kontrollera och följa upp de ekonomiska förhållandena gäller alla företrädare i den juridiska personen, även externt rekryterade styrelseledamöter som inte är involverade i den dagliga driften av verksamheten, utan som ska bidra med mer övergripande kunskaper och erfarenheter om styrelsearbete eller med annan expertkunskap. Det bör dock finnas ett utrymme för en något större tolerans när en sådan ledamot inte omedelbart reagerar på en obetald skatteskuld, särskilt om det inte tidigare funnits indikationer på att företaget har ekonomiska svårigheter. I sammanhanget kan nämnas att en företrädare som saknar eller bara har ett obetydligt ägarinflytande kan ha möjlighet till befrielse från betalningsskyldigheten. Till bilden hör också att det föreslås att alla företrädare bör få direktåtkomst till företagets skattekonto. Om förslaget genomförs kommer möjligheterna att hålla sig informerad om företagets ekonomiska ställning att öka, vilket bör vägas in vid bedömningen av ansvarsfrågan.

Det bör också framhållas att det kan ställas högre krav på att företrädaren håller sig informerad om verksamhetens utveckling om den juridiska personen befinner sig i en utsatt ekonomisk situation. Företrädaren bör då vara förberedd på att erforderliga åtgärder snabbt kan behöva vidtas. Det gäller oavsett om denna situation har uppkommit på grund av förhållanden direkt hänförliga till den aktuella verksamheten, t.ex. en större kundförlust, eller till följd av yttre omständigheter, såsom en allmän nedgång i branschen.

De krav som kan vara rimliga att ställa på företrädarens handlande beror bl.a. på vilka alternativ som stått till buds i det aktuella fallet och om den juridiska personen befunnit sig i en utsatt ekonomisk situation en längre tid eller om problemen kommit plötsligt och varit oförutsebara. I den sistnämnda situationen kan det – särskilt om det rör sig om händelser som inträffat nära förfallodagen – vara försvarligt att driva verksamheten vidare även någon tid efter det att skatten eller avgiften förfallit till betalning för att om möjligt lösa de ekonomiska svårigheterna. Detsamma kan gälla t.ex. om företrädaren vid kontakt med berörda myndigheter har blivit uppmanad att fortsätta driften ytterligare en tid. Om försöken misslyckas bör dock avvecklingsåtgärder snarast vidtas för att personlig betalningsskyldighet ska kunna undvikas.

Nuvarande andra och tredje styckena flyttas till ett nytt *tredje* respektive ett nytt *fjärde stycke*.

Övervägandena finns i avsnitt 9.6 och 9.7.

15 §

I paragrafen, som getts en ny utformning, regleras förutsättningarna för att medge befrielse från betalningsskyldighet enligt 12–14 §§.

Enligt *första stycket* ska en företrädare helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten om det är *oskäligt* att han eller hon blir betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift. De omständigheter som enligt tidigare praxis om befrielse från betalningsskyldighet bedömts utgöra särskilda skäl för befrielse utgör omständigheter som även i fortsättningen anses leda till att betalningsskyldigheten bedöms vara oskälig och att hel eller delvis befrielse därför ska medges. Ledning för tillämpningen kan därmed fortsatt hämtas från praxis. Härutöver är bestämmelsen tänkt att ge möjlighet till befrielse även i andra fall där full betalningsskyldighet, utifrån en bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, bedöms som oskälig.

I paragrafens andra stycke ges fyra exempel på omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om betalningsskyldigheten är oskälig. Exempelen är hämtade från nu vägledande praxis och är av den karaktären att de i normalfallet, sedda för sig, talar för hel eller delvis befrielse. I enlighet med målsättningen att bedömningen ska göras mot bakgrund av samtliga omständigheter i det enskilda

fallet kan dock prövningen, utöver de givna exemplen, omfatta en mängd skiftande omständigheter av såväl förmildrande som försvårande karaktär. Exempel på sådana omständigheter som inte preciseras i paragrafens andra stycke men som också påverkar bedömningen och som enligt första stycket kan leda till befrielse lämnas i det följande.

Förmildrande omständigheter talar för att företrädarens handlande utifrån den aktuella situationen framstår som försvarligt, eller att full betalningsskyldighet av annan anledning framstår som oskälig. Till sådana omständigheter kan bl.a. räknas företrädarens tidigare skötsamhet. Det förhållandet att företrädaren tidigare skött sina skatteinbetalningar samt samarbetat med myndigheterna och avbetalat skatteskulder kan tillmätas betydelse. (NJA 1971 s. 296 III, NJA 1972 s. 115 I, NJA 1972 s. 205, NJA 1974 s. 423.) Som förmildrande omständigheter bör också kunna uppmärksammas sådana åtgärder som företrädaren vidtagit redan innan betalningsskyldigheten inträtt, i syfte att minimera risken för att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sina betalningsskyldigheter, men som inte bedömts tillräckliga för att leda till att företrädaren kan undgå ansvar och betalningsskyldighet. Det kan också avse sådana fall där företrädaren visserligen insett de ekonomiska svårigheterna och risken för betalningsunderlåtelsen men där frågan om företrädaren haft fog för att trots det fortsätta driften är svårbedömd. Omständigheterna kan då bedömas vara sådana att företrädaren inte kan anses ha gjort allt vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna men trots det handlat på ett sätt som utifrån situationen framstår som försvarligt. Det förhållandet att problemen varit svåra att förutse av företrädaren kan i sådant fall vägas in i bedömningen (NJA 1971 s. 296 III) och åtminstone medföra delvis befrielse från betalningsskyldighet (se t.ex. NJA 1971 s. 296 III och jfr HFD 2018 ref. 4). Befrielse förutsätter dock att företrädaren inte haft som syfte att gynna sig själv framför borgenärerna eller vissa borgenärer på bekostnad av andra. Vidtagna åtgärder bör heller inte ha gått ut över Skatteverkets skattefordran (NJA 1974 s. 423). Motsatsvis gäller att om borgenärernas intressen åsidosätts genom företrädarens agerande talar detta regelmässigt mot befrielse.

Som förmildrande omständighet räknas också att företrädaren förlitat sig på en uppgift från en myndighet eller annan tillförlitlig källa som det funnits särskild anledning att inte ifrågasätta, men där uppgiften ändå inte anses vara av den karaktären att den kan ges en ansvarsbefriande verkan (jfr NJA 1981 s. 1014). Om företrädaren har varit utsatt för en brottslig handling som inverkat på hans handlande utan att för den skull anses ansvarsbefriande kan naturligtvis även det beaktas. I ett fall där företrädarens försummelse bevisligen har sin förklaring i och kan ursäktas, i vart fall delvis, av att företrädaren handlat under inflytande av en svår sjukdom (t.ex. demens) eller av annan anledning av personlig karaktär, bör också befrielse från full betalningsskyldighet kunna aktualiseras.

Försvårande omständigheter är sådana som vittnar om att företrädaren tagit påtagliga risker och, utifrån ett borgenärsperspektiv, handlat särskilt nonchalant eller klandervärt. Ett agerande som innefattar någon form av ekonomisk brottslighet är naturligtvis särskilt försvårande. Att skattemedel medvetet använts som riskkapital i företrädarens verksamhet utgör också skäl som talar mot befrielse av betalningsansvaret. Detsamma gäller det förhållandet att företrädaren tidigare har påförts betalningsansvar för liknande försummelse och betalningsförsummelsen avser betydande belopp som har underlåtit att betalas under lång tid (se t.ex. NJA 1971 s. 296 I, NJA 1972 s. 115 II och HFD 2013 ref. 75 II).

Till tillämpningsområdet för befrielseregelns första stycke och dess generella oskälighetsbedömning hör de fall där betalningsskyldigheten är en följd av att Skatteverket fattat ett omprövningsbeslut gällande den juridiska personen och där betalningsskyldigheten enligt beslutet medfört en tillfällig likviditetsbrist eller ett obestånd. Vid en bedömning av om det finns grund för att befria företrädaren från betalningsskyldighet i ett sådant fall kan det finnas anledning att väga in arten av den skattefråga som lett fram till omprövningsbeslutet. Orsaken till att företrädaren vid tidpunkten för den felaktiga redovisningen inte insett att han eller hon hanterat skattskyldigheten på ett felaktigt sätt kan vara flera. Framstår orsaken som ursäktlig kan det i sin tur leda till bedömningen att full betalningsskyldighet är oskälig. I sammanhanget måste nämligen vägas in att det i dessa fall ofta saknas ett direkt och tidsmässigt samband mellan den juridiska personens ekonomiska svårigheter, som uppkommit till följd av den betalningsskyldighet som omprövningsbeslutet föranleder,

och den försummelse hos företrädaren som anses ha gett upphov till betalningssvårigheterna. Vid tidpunkten då företrädarens handlande ska bedömas, dvs. vid skattens eller avgiftens ursprungliga betalningstidpunkt, kan företrädaren i många fall ha saknat insikt om att företaget inte fullgjort sina skatteinbetalningar på ett korrekt sätt. Även om företrädarens kontrollskyldighet kan anses medföra att han eller hon borde ha haft den insikten kan omständigheter i det enskilda fallet tala för åtminstone delvis befrielse. En grundläggande förutsättning för befrielse i ett sådant fall är dock att den felaktiga redovisningen kan betecknas som försvarlig. När omprövningen har sin grund i att den juridiska personen bedöms ha lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen innebär det normalt sett en omständighet som talar mot befrielse. Även i ett sådant fall måste dock omständigheterna i det enskilda fallet beaktas. Det innefattar att en bedömning bör göras av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet liksom orsakerna bakom att oriktig uppgift lämnats i deklarationen.

En situation då omständigheterna talar för att den felaktiga redovisningen är ursäktlig är när den juridiska personen sökt och också medgetts anstånd med betalningen av skatten eller avgiften enligt omprövningsbeslutet på grund av att det ansetts tveksamt hur stort belopp som den skattskyldige ska betala. Omprövningsbeslutet kan också ha varit föremål för en prövning i domstol som visat att den skatterättsliga bedömningen inte varit uppenbar. I båda nu nämnda fallen kan det också, beroende på förhållandena i övrigt, anses oskäligt att påföra företrädaren full betalningsskyldighet för den juridiska personens skatt och avgift. Detta naturligtvis under den grundläggande förutsättningen att skattefrågan inte varit så tveksam att det framstår som ursäktligt att företrädaren saknat insikt om det rätta förhållandet och att grund för ansvar därför inte föreligger.

Enligt *andra stycket första punkten* ska vid bedömningen särskilt beaktas om företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande i den juridiska personen. I enlighet med utvecklad praxis ska fortsatt gälla att frågan om befrielse ska aktualiseras när företrädaren saknar ägarintresse i den juridiska personen och företrädarens ställning närmast är att jämställa med en anställd utan bestämmande inflytande (NJA 1971 s. 296 I–III). Oskäligheten grundar sig i dessa fall på att omständigheterna i det enskilda fallet visar att företrädaren varit förhindrad att ta sitt kontrollansvar samtidigt som han eller hon inte anses ha haft någon egen vinning av att den juridiska personen

inte fullgjort sin betalningsskyldighet för skatter och avgifter (jfr NJA 1973 s. 587, NJA 1984 not. 1A och HFD 2017 ref. 12). Det kan t.ex. gälla den företrädare som endast formellt sett, i sin egenskap av legal företrädare, har haft ett betydande ansvar för den juridiska personens organisation och förvaltning, men varit förhindrad att utöva detta ansvar. Detsamma gäller om företrädaren endast har ett obetydligt ägarintresse men företrädarens bestämmanderätt över bolaget likafullt är begränsat på grund av övriga aktieägares inflytande (NJA 1972 s. 205, jfr NJA 1973 s. 544 och HFD 2013 ref. 75 III). Vid bedömningen bör det vägas in vilket faktiskt kontrollansvar för den juridiska personen som företrädaren kan tillskrivas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet (NJA 1973 s. 587 och NJA 1984 not. A 1, HFD 2017 ref. 12). Normalt bör ett ägarintresse också kunna föreligga indirekt, genom make eller närståendes ägarandelar i den juridiska personen. Omständigheter i det enskilda fallet kan dock föranleda en annan bedömning (jfr NJA 1972 s. 205).

När ett företag använts för omfattande brottslig verksamhet som den legala företrädaren måste ha varit medveten om och delaktig i är utrymmet för att medge befrielse för en företrädare högst begränsat oavsett om företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande (HFD 2013 ref. 75 III). Beroende på omständigheterna kan också brottslighet som kan tyda på andra oegentligheter tala emot befrielse. Dit hör exempelvis bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll.

Enligt *andra stycket andra punkten* ska vid bedömningen om betalningsskyldigheten är oskälig särskilt beaktas om företrädaren vidtagit verksamma åtgärder för att begränsa skadan av den underlåtna betalningen. I centrum för nu aktuell befrielsegrund står hur företrädaren agerat efter att det stått klart för henne eller honom att den juridiska personen inte har fullgjort sin betalningsskyldighet. Den företrädare som anses ha brustit i sitt kontrollansvar och därmed inte insett att den juridiska personen inte skulle kunna betala skatt eller avgift, men som så snart betalningsförsummelsen upptäcks agerar skyndsamt för att minska skadan för samtliga borgenärer, bör ges en fördel vid bedömningen (NJA 1974 s. 423 och NJA 1973 s. 544). Det ställs ett krav på att vidtagna åtgärder objektivt sett kan anses ha varit verksamma. Det är därmed inte tillräckligt att avsikten varit att minska skadan om detta objektivt sett inte blivit resultatet av åtgärden. Verksamma åtgärder kan även i detta sammanhang vara att snarast

möjligt vidta åtgärder för att avveckla verksamhetens skulder till skydd för samtliga borgenärs intressen. Även i dessa fall är det en förutsättning för befrielse att företrädaren inte haft som syfte att gynna sig själv framför borgenärerna eller vissa borgenärer på bekostnad av andra.

Enligt *andra stycket tredje punkten* ska vid bedömningen om betalningsskyldigheten är oskälig särskilt beaktas om företrädarens betalningsförmåga är varaktigt nedsatt av ålder, sjukdom eller liknande förhållanden. I enlighet med praxis ska som huvudregel gälla att varken begränsad betalningsförmåga, dålig hälsa eller hög ålder var för sig utgör skäl för befrielse. Däremot kan en kombination av dessa faktorer medföra att betalningsskyldigheten leder till ett oskäligt resultat sett till företrädarens situation när ansvaret prövas (NJA 1972 s. 115 II och HFD 2013 ref. 75 II). För oskälighet krävs att företrädarens betalningsförmåga visats vara varaktigt nedsatt. Det kan hävdas att det här finns en koppling till nästföljande punkt om proportionalitetsprincipen.

I sammanhanget kan dock erinras om att när en företrädare handlat under inflytande av en svår sjukdom eller liknande kan detta beaktas inom ramen för den generella oskälighetsbedömningen enligt första stycket.

Enligt *andra stycket fjärde punkten* ska det särskilt beaktas om betalningsskyldigheten inte står i rimlig proportion till försummelsen. I likhet med vad som gäller för befrielse från särskilda avgifter i 51 kap. 1 § SFL, markeras det alltså särskilt att proportionalitetsprincipen ska beaktas, trots att principen gäller generellt i skatteförarandelagen enligt 2 kap. 5 §.

Punkten överensstämmer också med praxis (HFD 2016 ref. 60). Vid en sådan proportionalitetsbedömning bör hänsyn bl.a. tas till om en företrädare vid underlåtenhet att göra skatteavdrag på anställdas löner inte bara blir betalningsansvarig för skatten utan också döms för skatteavdragsbrott eller påförs skattetillägg.

Bevisbördan för att det finns omständigheter som talar för att betalningsskyldigheten är oskälig ligger huvudsakligen hos företrädaren även om också Skatteverket har ett visst utredningsansvar.¹

Övervägandena finns i avsnitt 10.7.

¹ Se prop. 2002/03:128 s. 26 f.

Rådrum

15 a §

I paragrafen, som är ny, regleras förutsättningarna för rådrum. Råd- rum kan endast beviljas för skatt eller avgift som avses i 13 §.

Av *första stycket* framgår att rådrum bygger på ett ansöknings- förfarande. Ansökan ska beviljas om inte särskilda skäl talar emot det. Eftersom företrädaransvaret är individuellt gäller detsamma ansökan om rådrum. Om en juridisk person har flera företrädare får var och en av dem för sig bedöma om de vill ansöka om rådrum. Inget hindrar dock att ansökan för flera företrädare görs samtidigt i en och samma handling.

Ansökan kan göras innan skattens eller avgiftens ursprungliga betalningstidpunkt. Den kan också göras efter den tidpunkten. Om ansökan bifalls gäller rådrummet från och med den första ursprung- liga betalningstidpunkten för skatt eller avgift som ansökan avser. Rådramsperioden är två månader och gäller för alla skatter och avgif- ter som omfattas av 13 § och vars ursprungliga betalningstidpunkt infaller inom rådramsperioden.

Skatteverket ska skyndsamt fatta beslut om rådrum. I och med att besluten i de flesta fall kan grundas på ett material som är lättillgäng- ligt för Skatteverket bör ett beslut normalt kunna meddelas inom tio dagar från det att ansökan kommit in.

Av *andra stycket* framgår att rättsföljden av ett beslut om rådrum är att betalningsskyldigheten för skatt eller avgift som förfaller till betalning under rådramsperioden inte ska knytas till den ursprung- liga betalningstidpunkten utan till den tidpunkt då rådrummet upp- hör. Det betyder att frågan om de subjektiva förutsättningarna för betalningsansvar – uppsåt och grov oaktsamhet – ska bedömas vid denna senare tidpunkt. Om företagets skatter och avgifter fortfarande är obetalda får de åtgärder som företrädaren vidtagit under rådrams- perioden vägas in i bedömningen av om förutsättningar finns för företrädaransvar.

Ett exempel kan illustrera tillämpningen av rådrumsregeln.

Ett företags skatt och arbetsgivaravgifter förfaller till betalning den 12 februari. Inför förfalldagen inser företagsledaren att det saknas medel för att betala skatten och avgifterna. Hon kan då ansöka om ett rådrum från och med den 12 februari, som blir startpunkten för tvåmånadersperioden oavsett om ansökan görs före eller efter detta datum. Om ansökan beviljas aktualiseras inte frågan om personligt betalningsansvar för skatter och avgifter vars ursprungliga betalningstidpunkt infaller under rådrumsperioden, dvs. den 12 februari – den 11 april, förrän vid rådrumsperiodens utgång. Om mervärdesskatt redovisas kvartalsvis (dvs. om beskattningsunderlaget inte överstiger 40 miljoner kronor per beskattningsår) omfattar rådrummet förfalldagarna den 12 februari och 12 mars.

Den 12 april upphör rådrummet. Om någon avveckling av samtliga skulder inte skett vid den tidpunkten ska Skatteverket bedöma om underlåtelserna att betala de förfallna skatterna innan rådrumstidens slut är en följd av att företrädaren förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt.

Ett rådrum för företrädaren påverkar inte de åtgärder som vidtas för att den juridiska personen ska betala sina skatter och avgifter. Första helgen i mars görs avstämning av skattekontot. Om underskottet överstiger 10 000 kronor sänds automatiskt ett kravbrev ut till den juridiska personen med beskedet att om skatteskulden inte betalas kan den komma att lämnas till indrivning. Enligt uppgifter på Skatteverkets hemsida ska det av ett betalningskrav framgå att beloppet ska betalas in senast den 26:e samma månad för att undvika att skulden restförs. Finns det även efter nästa avstämning ett underskott på skattekontot som överstiger beloppsgränsen lämnas skulden till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

I andra stycket behandlas också det fallet att den juridiska personen har beviljats anstånd med betalningen av skatten eller avgiften. Om anståndet upphör först efter rådrumsperiodens utgång ska betalningsskyldigheten, vad gäller den skatt eller avgift som anståndet avser, knytas till den tidpunkt när anståndet upphör. I annat fall skulle företrädaren riskera att bestämmelserna om företrädaransvar aktualiseras om anståndet har beviljats efter den ursprungliga förfalldagen och inga ansvarsbefriande åtgärder vidtagits vid rådrumsperiodens utgång. Om anståndet däremot har beviljats före den ursprungliga förfalldagen följer av företrädaransvarets accessoriska karaktär att betalningsansvaret flyttas fram till den nya förfalldag som bestämts vid beslutet om anstånd även om den infaller efter rådrumsperiodens utgång.

I *tredje stycket* anges i två punkter vad Skatteverket särskilt ska beakta vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum.

Av den *första punkten* framgår att det särskilt ska beaktas om företrädaren tidigare har beviljats ett rådrum för skatt eller avgift. Avsik-

ten är främst att rådrum inte ska kunna utnyttjas vid flera tillfällen för samma juridiska person inom kort tid. I sådana fall finns normalt skäl att neka företrädaren ett nytt rådrum. Om det tidigare rådrummet ligger längre tillbaka i tiden bör det dock inte vara uteslutet att en ny ansökan beviljas. En bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet får göras vid prövningen av en ny ansökan med beaktande bl.a. av hur den juridiska personens verksamhet utvecklats efter förra rådrumsperioden.

Om företrädaren tidigare har ansökt om rådrum för en annan juridisk person bör det undersökas närmare vad som hände med den juridiska personen efter att rådrummet upphörde. Om den juridiska personen har försatts i konkurs kan det exempelvis finnas anledning att ta del av innehållet i förvaltarens berättelse. Om det framkommer uppgifter som talar för att den juridiska personen och företrädaren varit involverade i oseriös verksamhet bör något nytt rådrum inte beviljas.

Enligt den *andra punkten* ska det vid bedömningen också särskilt beaktas om den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag, dvs. skatteförfarandelagen, eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig. Bedömningen ska alltså gälla både den juridiska personen och företrädaren.

Om det finns obetalda skatter eller avgifter av inte obetydlig storlek vid ansökningstillfället bör det föreligga särskilda skäl att inte bevilja ansökan. Givetvis ska hänsyn inte tas till den skatteskuld som ansökan om rådrum avser, även om den har förfallit till betalning vid ansökningstillfället.

Även redovisningsbrister ska beaktas. Skatter och avgifter redovisas i skattedeclarationer. Oftast är det fråga om arbetsgivardeklarationer och mervärdesskattedeclarationer. Med utgångspunkt i förarbetsuttalandena har Skatteverket i sin rättsliga vägledning om återkallelse av ett godkännande om F-skatt preciserat när brister i redovisning eller betalning inte bör anses obetydliga.²

Skatteverket har också i ett allmänt råd gett vägledning om hur uttrycket ”i en utsträckning som inte är obetydlig” bör tillämpas vid en ansökan om godkännande för F-skatt.³ Där anges:

² Förarbetsuttalandena (prop. 1991/92:112 s. 121) återges i avsnitt 13.4.1. Skatteverkets rättsliga vägledning ”När ska godkännande för F-skatt återkallas?” finns på verkets webbsida.

³ Se Skatteverkets allmänna råd, SKV A 2012:06 s. 2, om gränsen för vad som utgör ett obetydligt belopp och hur brister i redovisningen ska bedömas. Se också Skatteverkets rättsliga vägledning ”Vem kan bli godkänd för F-skatt eller FA-skatt?”.

Med en utsträckning som inte är obetydlig bör vid betalning av skatt avses skuldbelopp som sammanlagt överstiger 20 000 kronor. Med en utsträckning som inte är obetydlig bör avses fyra eller fler brister avseende redovisning eller betalning även om skuldbeloppet inte överstiger 20 000 kronor. En utebliven betalning enligt redovisning i arbetsgivardeklaration och en utebliven betalning enligt redovisning i mervärdes-skattedeklaration samt en försummelse att betala debiterad skatt räknas i detta sammanhang som tre brister.

Vad som inte är en obetydlig brist skiljer sig i det allmänna rådet något från vad gäller för återkallelse för F-skatt. I båda fallen tillämpas en beloppsgräns på 20 000 kronor, men i fråga om återkallelse anses ett enstaka skuldbelopp på 20 000 kronor inte obetydligt bara om det kombineras med minst en redovisningsbrist.⁴

Utgångspunkten är att F-skatt ska tilldelas näringsidkare. Företrädaren för en juridisk person bedriver i normalfallet inte näringsverksamhet för egen räkning. Det är därför endast i undantagsfall som företrädaren har några brister i redovisningen i en skattedeklaration. Även en enstaka skuld på över 20 000 kronor bör beaktas vid prövningen av om det finns särskilda skäl mot att bevilja en ansökan om rådrum. Vägledning bör därför sökas i Skatteverkets allmänna råd om godkännande för F-skatt.

Förutom vad som anges i de två punkterna kan även andra förhållanden påverka bedömningen av om särskilda skäl föreligger. Det bör dock vara förhållanden som starkt pekar mot att kravet på sköt-samhet i ekonomiskt hänseende brister. Ett exempel kan vara att företrädaren är försatt i konkurs eller har varit delägare i andra företag som försatts i konkurs. Det kan också vara fråga om att företrädaren är involverad i ekonomisk brottslighet där beslut om näringsförbud inte har fattats. Ansökningen bör också kunna avslås i andra tydliga missbrukssituationer. Ett exempel kan vara att det finns grundad anledning att misstänka att den företrädare som ansöker om rådrum i realiteten endast är en bulvan eller "målvakt" för den verkliga företrädaren.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.

⁴ Undantag görs för skulder som är äldre än ett år och för skuld som "rullats" under 12 månader i följd genom att fortlöpande betala tidigare förfallna skulder, men inte nya skulder, se närmare SKV:s rättsliga vägledning.

67 kap.**5 §**

I paragrafen görs en uppräknning av de beslut av Skatteverket som inte får överklagas.

I *första stycket, sjunde punkten*, som är ny, anges att beslut som avser rådrum enligt 59 kap. 15 a § inte får överklagas.

Övervägandena finns i avsnitt 13.4.1.

16.2 Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)**27 kap.****2 §**

I paragrafen finns bestämmelser om sekretess för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i olika ärenden.

Enligt *första stycket sjätte punkten*, som är ny, ska sekretess gälla i ärende om rådrum enligt 59 kap. 15 a § skatteförfarandelagen (2011:1244). Det medför att alla handlingar som ges in i ett ärende om rådrum omfattas av sekretess, liksom uppgifter om vem som är sökande. Sekretessen omfattar även Skatteverkets beslut om rådrum. Sekretessen är absolut, dvs. den gäller för uppgifterna oberoende av om någon lider skada eller men.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

16.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap.

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om de ändamål för vilka uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket i olika angivna sammanhang.

Den *sjätte punkten* kompletteras på så sätt att handläggning av ärenden om rådrum enligt 59 kap. 15 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) läggs till i b). Detta innebär att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla den information som behövs hos Skatteverket för handläggning av ärenden om rådrum.

Övervägandena finns i avsnitt 13.5.

16.4 Förslaget till lag om ändring i lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter

4 kap.

8 a §

Av paragrafen framgår att 59 kap. 13, 14, 16, 17, 21, 26 och 27 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) om företräदारansvar ska tillämpas i fråga om skatt och transporttillägg.

Paragrafen ändras på så sätt att hänvisningarna till bestämmelserna i 59 kap. skatteförfarandelagen kompletteras med en hänvisning till 15 a §. Det innebär att även bestämmelsen om rådrum ska tillämpas i fråga om skatt och transporttillägg som beslutas enligt lagen om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

16.5 Förslaget till lag om ändring i radio- och tv-lagen (2010:696)

13 kap.

15 §

Av paragrafen framgår att 59 kap. 13, 16, 17, 21, 26 och 27 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) om företrädaransvar ska tillämpas för sändningsavgift och ränta.

Paragrafen ändras på så sätt att hänvisningarna till bestämmelserna i 59 kap. skatteförfarandelagen kompletteras med en hänvisning till 15 a §. Detta innebär att även bestämmelsen om rådrum ska tillämpas i fråga om sändningsavgift och ränta som beslutas enligt radio- och tv-lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 13.6.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experterna

Katarina Bartels, Mats Brockert och Patrick Krassén

Inledning

Företagande är till sin natur präglad av risk och risktagande. Redan från den första affärshändelsen tar företagaren ett visst mått av risk. Ingen företagare kan förutsäga exakt hur marknader kommer att utvecklas, om leverantörer kommer att gå i konkurs, om kundinbetalningar kommer att bli försenade, hur priset på insatsvaror kommer att förändras eller om en pandemi kommer att stänga ned världshandeln.

I kommittédirektiven anges att utredningen har följande syfte:

Övervägandena ska göras med beaktande av grundläggande krav på rätts-säkerhet och förutsebarhet, och hänsyn ska tas till vikten av att villkoren för att starta, driva och utveckla företag enligt affärsmässiga principer är så goda som möjligt. En central del i detta består i att säkerställa att systemet inte bidrar till att företag som på sikt kan antas ha överlevnads-möjligheter avvecklas på grund av risken att företrädaren annars blir betalningsskyldig.

Utifrån de givna direktiven har utredningen inte haft möjlighet att se över regelsystemet i dess helhet. Det hade varit önskvärt att utredningen kunnat anlägga ett bredare perspektiv, med såväl associations-rättsliga och insolvensrättsliga som skadeståndsrättsliga aspekter av det skatterättsliga företrädaransvaret och dess effekter. Då hade möjligheten varit större att utvärdera och analysera frågan om det inte finns andra bättre sätt att hantera de situationer som det skatterättsliga företrädaransvaret tar sikte på.

Företagarperspektivet – att systemet ska bidra till goda möjligheter för att starta, driva och utveckla företag – har som vi uppfattar det fått en undanskymd roll och betydelse i betänkandet. Tillräcklig

hänsyn har inte tagits till den risk en företagare faktiskt tar, till exempel genom att skjuta till egna beskattade medel i en situation då företaget har betalningsproblem, genom nedlagd arbetstid utan någon garanterad ersättning eller genom banklån med personlig borgen. Fokus har i stället legat på att systemet ska begränsa statens skada av en underlåten betalning. Det framgår både av föreslagen lagtext och av författningskommentaren.

Med detta sagt kan konstateras att utredningen lämnar ett förslag som innebär tre positiva förändringar av regelsystemet för det skatterättsliga företrädaransvaret.

- Ett förtydligande av vad som avses med rekvisitet grov oaktsamhet, genom en kodifiering av rättspraxis.
- Införande av en rådrumsregel.
- Utökning av tillämpningsområdet för befrielse.

Enligt vår uppfattning är de föreslagna förändringarna, i brist på en möjlighet till en total genomlysning av systemet, ett steg i rätt riktning. Tyvärr har dock utredningen inte föreslagit tillräckliga förändringar gällande tillämpningen av reglerna.

Bakgrunden till utredningen

Som redogörs för i betänkandet har stark kritik riktats mot tillämpningen av reglerna om företrädaransvar i framför allt underrätterna. Kritiken gäller främst att domstolarna har tillämpat ett närmast strikt ansvar och att någon bedömning av de subjektiva rekvisiten i det enskilda fallet inte sker, eller görs närmast mekaniskt.

Utredaren anser att den inom ramen för utredningen företagna undersökningen inte ger en sådan bild av tillämpningen. Detta kan dock inte, enligt vår mening, utläsas av undersökningen, eftersom den endast bygger på analys av hur domstolarna har formulerat sig i domsluten. Någon närmare analys av de faktiska omständigheterna och i vilken mån prövningarna har beaktat individuella omständigheter, anser vi inte ha skett.

Skatteverket har gjort gällande att hänsyn tas till de subjektiva rekvisiten redan i samband med myndighetens beslut om vilka ärenden som blir föremål för ansökan om företrädaransvar. Detta visas

enligt Skatteverket genom det faktum att domstolarna näst intill utslutande dömer till Skatteverkets fördel. De uppgifter som Skatteverket har lämnat till utredningen kan enligt vår mening inte ge stöd för detta påstående. I merparten av de fall där myndigheten väljer att inte gå vidare med ansökan om företrädaransvar grundas beslutet nämligen i processekonomiska skäl, då beloppet är lågt, eller att företräderen saknar medel.

Grunden för företrädaransvar, särskilt rekvisitet grov oaktsamhet

Utredningen har stannat vid att de subjektiva rekvisiten alltjämt ska finnas kvar och utgöra ramen för när företrädaransvar kan bli aktuellt. Företrädaransvar kommer därmed även fortsatt att förutsätta att företräderen agerat med uppsåt eller varit grovt oaktsam. Dock föreslår utredningen att det i lagtext tydligare ska definieras vad som avses med grov oaktsamhet. Det ska särskilt beaktas, för det första, om företräderen insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet, och, för det andra, inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna.

Att ett förtydligande sker är ett steg i rätt riktning, men samtidigt poängterar utredningen att förtydligandet ska ses som en kodifiering av nu gällande domstolspraxis. Mot bakgrund av detta ställer vi oss tveksamma till om förtydligandet verkligen kommer att få sådant genomslag att det kommer medföra en verklig ändring av tillämpningen. En följsamhet med gällande praxis riskerar att cementera en lagtolkning i domstolarna som innebär en närmast mekanisk bedömning av rekvisiten även fortsatt, eftersom det är det etablerad praxis ger vid hand.

Än allvarigare är att det i författningskommentaren till den ändrade lagtexten (59 kap. 13 § SFL) anges att förutsättningar för betalningsskyldighet normalt bör anses föreligga om företräderen inte ser till att verksamma åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder vidtas senast på förfallodagen. Detta är precis den konkursdrivande effekt som utredningen borde ha sökt undvika, genom förslag till lagändringar.

Att binda lagregleringen till etablerad praxis minskar möjligheterna för den nya lagstiftningen att uppnå de mål om ökad rättssäkerhet

och minskad konkursdrivande effekt som är önskvärda i den nya regleringen av företrädaransvar. Utredningen borde i stället ha uttalat att det är fråga om ett inskränkt tillämpningsområde i förhållanden till dagens regler. Praxis från högsta instans anses av utredningen vara av vikt då det har ett värde för förutsebarheten att det ger vägledning för rättstillämpningen (se avsnitt 9.6.1). Enligt vår mening kan avgöranden från HD och HFD fortsatt ha en betydelse i de fall överrätterna inte ansett grov oaktsamhet ha förelegat (på samma sätt som utredningen i avsnitt 10.7.2 konstaterar att tidigare praxis från HD och HFD kan ge ledning vid bedömningen om grund för befrielse finns även om befrielse enligt förslaget kan ges i andra fall). Oaktat detta kan utredningen omöjligen binda sig helt vid tidigare praxisbildning, om det står i vägen för att uppnå de mål som formuleras i utredningens direktiv, nämligen att beakta grundläggande krav på rättssäkerhet och förutsebarhet, och att hänsyn ska tas till vikten av att villkoren för att starta, driva och utveckla företag enligt affärsrättsliga principer är så goda som möjligt.¹

Mycket av den kritik som riktats mot reglerna handlar om att domstolarnas och Skatteverkets tolkning av rekvisitet grov oaktsamhet träffar handlingar som ur i allmän rättsuppfattning inte kan anses leva upp till grov nivå av oaktsamhet. Det finns många rättsfall som illustrerar detta. Problemet med domstolarnas tolkning av grovt oaktsam bekräftas även av att man inom de skattebrottsliga gärningarna styrt mot att det är särskilt klandervärda fall som ska träffas av skattebrottslagstiftningen. Detta exemplifieras i HD 2018 not 19, där domstolen uttalar:

Begreppet grov oaktsamhet i skattebrottslagens mening måste ges en restriktiv tolkning. Oaktsamheten får i regel bedömas som grov när gärningsmannen medvetet tagit en risk i fråga om deklarationens riktighet, medan glömska, förbiseende, missförstånd och andra former av omedveten oaktsamhet endast i speciella fall omfattas av straffbestämmelsen.

För att bibehålla förtroendet för skattesystemet är det viktigt att de av riksdagen beslutade skatterna betalas, och om så inte sker att dessa kan drivas in. Lika viktigt är dock att skattesystemet framstår som begripligt, välunderbyggt och rimligt. Väljer man att inom ramen för skattesystemet använda begrepp som *uppsåtligt* och *av grov oaktsamhet* kan man inte göra en alltför extensiv tolkning av begreppen, som

¹ Utredningens direktiv, 2019:79 s. 5.

inte heller står i överensstämmelse med hur begreppen tolkas inom ramen för den straffrättsliga begreppsvärlden. Om så sker riskeras att förtroendet för skattesystemet och de ansvariga myndigheterna urholkas.

Vid en bedömning av om företrädaren har agerat grovt oaktsamt ska det enligt förslaget beaktas om denne har gjort *”vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna”*. Syftet att skydda borgenärerna blir därigenom överordnat åtgärder som kan vidtas för att företaget ska kunna överleva på längre sikt. Nya investeringar omöjliggörs, vilket förhindrar möjligheten att expandera verksamheten. Som den föreslagna lagtexten är utformad manar den företrädaren att avveckla företaget på det sätt som mest minskar risken att staten som borgenär blir skadedrabbad. Lagtextens utformning är därmed inte i samklang med direktivets mål om att företag med överlevnadsmöjligheter inte ska drivas till konkurs, och lagtexten bör därför omformuleras.

Av lagförslaget framgår det även att det särskilt ska beaktas om företrädaren *”insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet”*. Risken är stor att bedömningen av vad företrädaren insett eller borde ha insett kommer att ske utifrån om borgenärerna faktiskt har fått betalt eller inte. Beslutsmotiveringen riskerar sannolikt också att stanna vid att den skattskyldige borde ha insett att det var förenat med risker att driva verksamheten vidare, utan en ordentlig prövning av vilka faktiska omständigheter som påverkat beslutet i det enskilda fallet. Omständigheten att företaget gått dåligt under en period anges ibland i rättstillämpningen som en indikation på att verksamheten borde ha avvecklats. Det är emellertid mycket vanligt att företag går dåligt under vissa perioder, för att därefter visa goda vinster. Det gäller inte minst verksamheter som kräver stora investeringar eller har en stor personalstyrka, och där en minskning av intäkterna omedelbart påverkar resultatet negativt. Att företaget har haft problem under en tid säger därför föga om i vad mån företrädaren borde ha haft insikt att företaget inte skulle överleva.

Mot denna bakgrund borde det framgå av författningskommentaren att det måste göras en försiktig bedömning i vad mån företrädaren borde ha insett att företaget inte skulle kunna betala sina skulder. Enligt vår uppfattning ska en företrädare som vid ett ekonomiskt trångmål vidtagit ett antal åtgärder, såsom att tillskjuta egna medel

eller att förhandla med leverantörer, banker och andra finansiärer, för att försöka lösa den ekonomiska situationen, inte anses ha förfarit grovt oaktsamt. Detta borde komma till uttryck i lagregleringen med kommentarer.

Att tydligt snäva in reglernas tillämpningsområde är också önskvärt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Bevisbördan för att förutsättningarna för företrädaransvar är uppfyllda åligger, till skillnad från vad som gäller för befrielsegrunderna, på Skatteverket. Med hänsyn till att en enskild person som blir föremål för en talan om företrädaransvar många gånger befinner sig i en utsatt position, företaget har gått omkull och man kanske förlorat sin försörjningsinkomst samt att man riskerar att åläggas en betalningsskyldighet som kan uppgå till betydande belopp, är det den starkare parten, alltså staten genom Skatteverket, som måste bära bevisbördan. En sådan ordning är enligt vår mening betydligt mer rättssäker än att fler personer anses omfattas av företrädaransvaret och där lättnad söks genom befrielsegrunderna. Detta eftersom Skatteverket har bevisbördan för det förstnämnda medan större ansvar för det andra ligger på den enskilde.

Även om det inte har direkt koppling till de subjektiva rekvisiten vill vi i detta sammanhang ändå lyfta frågan om det kompensatoriska inslaget i företrädaransvaret, eftersom det till viss del kan sägas hänga ihop med de subjektiva rekvisiten. Det finns flera syften bakom reglerna om företrädaransvar. Utredningen redogör för dessa i såväl kapitel 3 som kapitel 8. Bland annat anförs att bakgrunden till lagstiftningen är att statens ställning i avgörande hänseenden är mer utsatt än flertalet andra borgenärer, eftersom staten inte har någon valfrihet som kredittagare (se utredningen avsnitt 3.2). Vidare kommer utredningen till slutsatsen att företrädaransvaret huvudsakligen utmärks av det skadetäckande syfte, vilket också var motivet till att det först infördes (se avsnitt 8.4.1).

Företrädaransvar kan undvikas genom att företrädarkaren, senast på förfalldagen, företar åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder. Det kan till exempel ske genom begäran om företagsrekonstruktion eller konkurs. Förfaller skatterna till betalning den 12 maj måste åtgärderna alltså ha företagits senast detta datum för att företrädarkaren ska vara skyddad mot företrädaransvar. Om åtgärderna i stället vidtas den 18 maj kan företrädaransvar aktualiseras, även om företaget inte har betalat några skulder alls. Detta medför att staten kommer i ett bättre läge än om bolaget försatts i

konkurs sex dagar tidigare, då staten hade varit en fordringsägare bland andra; statens ”skada” blir därmed mindre om företrädaren inte vidtar avvecklingsåtgärderna i tid. Eftersom det skadetäckandet syftet är det huvudsakliga motivet till reglerna om företrädaransvar är det också högst rimligt att detta får genomslag i tillämpningen av reglerna. Att staten i den ena situationen inte kan påräkna någon betalning alls (när avvecklingsåtgärderna vidtas senast förfallodagen) medan man i nästa situation kan kräva hela beloppet från den fysiska personen (när avvecklingsåtgärder vidtas sex dagar senare) framstår näst in till som stötande. Företrädaren har kanske inte bara förlorat sitt livsverk och försörjning utan ”straffas” också med ett företrädaransvar. En sådan tillämpning kan inte sägas främja företagsklimatet och öka viljan att starta företag.

Båda dessa omständigheter, alltså om staten som borgenär de facto lidit skada av den fortsatta driften samt om företrädaren vidtagit normala företagsekonomiska åtgärder för att komma till rätta med den ekonomiska situationen, borde ha tagits upp som omständigheter som medför att grov oaktsamhet inte föreligger. Tas inte särskild hänsyn till dessa omständigheter finns det en uppenbar risk att den mekaniska bedömningen kommer att kvarstå.

Särskilt om omprövning

För skatt som fastställs genom omprövning kan företrädaransvar på grund av grov oaktsamhet inte undvikas genom att avveckla företaget, eftersom det skulle ha skett senast den dag den ursprungliga skatten förföll till betalning. Det innebär att en enskild företagare kan tvingas leva med en ständig risk och oro för företrädaransvar. Mot bakgrund av de omfattande och komplicerade regelverk som den enskilde ska följa är det inte rimligt.

Vid vår granskning av praxis har vi inte sett att särskild hänsyn tagits till att skatten uppkommit genom omprövning. Detta trots att det ofta är frågan om fall där skatter eller avgifter beslutats utifrån mycket svårbedömda omständigheter.

Man bör i detta sammanhang också uppmärksamma Skatteverkets ställningstagande angående företrädaransvar i fall där skatteflyktslagen tillämpas (dnr 131 410417-15/111, 24 juli 2015). De rättsliga situationerna bär likhet i det att skattskyldigheten uppkommer i efterhand.

Skatteverkets bedömning är att det i de flesta fall inte går att avgöra om grov oaktsamhet förelegat, och därför ska företrädaransvar typiskt sett inte påföras. Skatteverket anger i ställningstagandet:

Frågan är om det går att tillämpa reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL när underlag för att ta ut kommunal och statlig skatt har fastställts med tillämpning av skatteflyktslagen. Skatteverket måste i ett sådant fall kunna visa att företrädaren för den juridiska personen antingen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala skatten senast på den ursprungliga förfallodagen. Det betyder att företrädaren redan på den ursprungliga förfallodagen har förstått eller borde ha förstått att det skattemässiga upplägget inte skulle komma att godkännas av domstol enligt reglerna i skatteflyktslagen. Enligt Skatteverkets uppfattning är det i det närmaste omöjligt att visa detta.

Skatteverket anser därför att reglerna om företrädaransvar inte, utom i mycket speciella undantagsfall, bör tillämpas när underlag för att ta ut skatt har fastställts enligt reglerna i skatteflyktslagen.

Enligt vår mening bör samma synsätt kunna göras gällande när företrädaransvaret beror på ett omprövningsbeslut, dvs. att företrädaransvar bara ska kunna utdömas om det är uppenbart att den enskilde medvetet lämnat oriktiga uppgifter. Vi beklagar att utredningen inte tydligt har uppmärksammat dessa situationer tillräckligt, och inte lyckats med att skapa ett mer rättssäkert läge vid omprövningsbeslut. Detta är särskilt av vikt med hänsyn till att utredningen i betänkandet uttrycker att en oriktig uppgift är en omständighet som normalt talar mot befrielse (se mer om detta nedan).

En alternativ lösning på problematiken vore att det endast är i de situationer som den enskilde uppsåtligt lämnat oriktiga uppgifter som bedömningstidpunkten för företrädaransvaret härleds tillbaka till när skatten ursprungligen förföll till betalning. För omprövningar i andra fall knyts bedömningstidpunkten för företrädaransvaret till tidpunkten när skatten fastställs i omprövningsbeslutet. En sådan reglering ger företrädarna en möjlighet att agera även vid en omprövning, genom att bland annat ansöka om rådrum.

Rådregsregeln

Vi tillstyrker förslaget om den föreslagna rådregsregeln. Det finns förutsättningar för att denna regel kan bli ett verkningfullt medel för att – delvis – komma till rätta med en del av de problem som uppstår med systemet. En förutsättning för att rådrummet ska bli ett

effektivt verktyg är att företrädare för juridiska personer, oavsett om det är bolag, föräldrakooperativ eller ideella föreningar, får vetskap om denna regel. Ett tungt ansvar vilar på lagstiftaren och berörda myndigheter, särskilt på Skatteverket och Bolagsverket, att medvetandegöra företrädare om denna regel.

Gällande rådrumsperiodens längd gör vi samma bedömning som utredningen, att kortare tid än två månader inte är möjligt, med hänsyn till den praktiska hanteringen av skattekontot. Två månader är enligt vår bedömning snarare i underkant, särskilt för företrädare som inte är delaktiga i den dagliga verksamheten (men som alltså kan åläggas företrädaransvar).

Befrielsegrunder

Kritiken mot företrädaransvaret har även gällt tillämpningen av befrielsereglerna, varför vi välkomnar att utredningen föreslår förändringar i dessa regler. Vi instämmer i utredningens bedömning att rättstillämpningen på området har iakttagit stor följsamhet till företrädaransvarets ursprungliga motiv och att det finns anledning att se över denna regel. Vi anser dock, till skillnad från utredningen, att utredningens undersökning inte ger stöd för vad Skatteverket uppgivit om att verkets handläggning innefattar bortsällning av de ärenden där det finns klar grund för befrielse. Det undersökningen visar är att av 240 utvalda ärenden hos Skatteverket har endast sex stycken avskrivits på Skatteverksnivå på grund av särskilda skäl.

Att utredningen tydligt utvidgar tillämpningsområdet för befrielsegrunderna är positivt. Då utredningen valt att inte göra någon egentlig förändring av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet, blir möjligheterna till befrielse allt viktigare för att regelsystemet ska vinna förtroende hos allmänheten och inte verka i konkursdrivande riktning. Utredningens formuleringar i punkt 10.1 om att befrielseutrymmet ska vara ”mer begränsat” är därför olyckliga.

Vi anser tvärtom att det måste finnas ett förhållandevis stort utrymme att tillämpa befrielsegrunderna. Den individuella prövningen av de subjektiva rekvisiten i det enskilda fallet måste kunna följas av en bedömning av möjligheten till befrielse.

Företrädaransvaret utgör ett sekundärt ansvar för annans skatt, vilket i sig kan motivera en frikostig tillämpning av befrielsegrun-

derna. Därtill kommer det faktum att de obetalda skatteskulderna har uppstått i en legal skattemiljö med enkelbeskattning, medan det övervältrade ansvaret ska finansieras av en fysisk person med medel som har uppstått i en annan legal skattemiljö, där huvudprincipen är att alla inkomster har dubbelbeskattats. I realiteten innebär detta att det bruttobelopp som åtgår för att fullgöra företrädaransvaret vida överstiger det övervältrade ansvaret. Detta gäller naturligtvis när företrädaransvaret ska fullgöras med inkomster som beskattas som arbetsinkomst, men samma synsätt kan även göras gällande när företrädaransvaret ska fullgöras med inkomster som beskattas inom ramen för inkomstslaget kapital. Visserligen uppgår kapitalskattesatsen normalt till 30 procent, men som också framgår av förarbeten (prop. 1989/90:110, s. 296) är denna skattesats bestämd med beaktande av att avkastningen till viss del endast är att se som inflationskompensation. Det innebär att beskattningen i reala termer är högre än 30 procent och på så vis kan jämföras med den dubbelbeskattade arbetsinkomsten.

Det bör tydligare framgå att vid en bedömning av befrielsegrunderna är det av särskild vikt om, och i så fall vilka, åtgärder vidtagits för att försöka rädda företaget. Av 15 § framgår att det vid bedömningen av vad som är oskäligt ska särskilt beaktas om *”företrädarkaren vidtagit åtgärder för att begränsa skadan av den underlåtna betalningen”*. I författningskommentaren framförs vidare när det gäller befrielsegrunderna: *”Försvårande omständigheter är sådana som vittnar om att företrädarkaren tagit påtagliga risker och, utifrån ett borgenärsperspektiv, handlat särskilt nonchalant eller klandervärt”*.

Om ett företag har gjort investeringar för att möjliggöra överlevnad på sikt är risken uppenbar, särskilt sett utifrån gällande praxis, att det kommer att ses som att företrädarkaren tagit påtagliga risker som är klandervärda ur ett borgenärsperspektiv.

Att driva företag är alltid förenat med ekonomiska risker. Att anställa personal innebär en väsentlig risk, men för ett företag som vill expandera är detta ofta en nödvändig åtgärd. När det gäller att bedöma om befrielsegrunderna är tillämpliga, är det enligt vår mening inte rimligt att utgå ifrån om företaget gjort allt för att minska statens skada. Avgörande bör i stället vara om det vidtagits affärsmässiga åtgärder för att företaget ska kunna överleva på sikt. Det är varken rimligt eller lämpligt att det allmänna ska bedöma det affärsmässiga i de åtgärder som vidtagits. Det är dock av största vikt att

poängtera att befrielse bör medges om den fortsatta driften gjorts med tillskott av egna medel, eftersom det talar för att syftet med den fortsatt driften har varit att försöka skapa ett livskraftigt företag med överlevnad på lång sikt, och utan personlig vinning. Mot bakgrund av det grundläggande syftet med företrädaransvaret måste det också beaktas i vad mån staten missgynnats som borgenär.

Enligt vår uppfattning finns det skäl att göra vissa ändringar i författningskommentaren till 15 § för att reglerna om företrädaransvar ska uppfattas som legitima och rättssäkra.

När det gäller befrielsegrunderna skriver utredningen bland annat: *”För att full betalningsskyldighet ska framstå som oskälig i sådant fall förutsätts dock att företräddaren inte haft som syfte att gynna sig själv framför borgenärerna eller vissa borgenärer på bekostnad av andra”*.

Utifrån lagens syfte skulle en bättre formulering vara följande: *”Vid en bedömning av om det är oskäligt att företräddaren blir betalningsskyldig bör det särskilt beaktas om företräddaren haft som syfte att gynna sig själv framför borgenärerna eller i vad mån vissa borgenärer gynnats på bekostnad av andra”*. Möjligen skulle det till och med lyftas upp som en punkt i andra stycket 15 §.

Utredningen framför också: *”Att skattemedel medvetet använts som riskkapital i företräddarens verksamhet utgör också skäl som talar mot befrielse av betalningsansvaret”*.

Staten är den av borgenärerna som tar minst risk. Övriga borgenärer riskerar inte bara att förlora en inkomst, de har dessutom stora kostnader i form av t.ex. inköp av varor och kostnader för arbetskraft som måste betalas även om inkomsten uteblir. Ett förtydligande är därför rimligt av vad som avses med risk i detta sammanhang. Vi föreslår följande formulering: *”Att skattemedel medvetet använts som riskkapital i företräddarens verksamhet, dvs. att andra borgenärer gynnats till nackdel för statens fordringar, utgör också skäl som talar mot befrielse av betalningsansvaret”*.

Som företrädaransvaret påförs i omprövningsärendet enligt nuvarande reglering skulle inte rådrumsregeln i dess föreslagna utformning kunna tillämpas i sådana ärenden, eftersom den ursprungliga förfallodagen har passerats. Den kvarvarande ventilen blir då reglerna om befrielse. Utredningen anger i författningskommentarerna att när omprövningen har sin grund i att den juridiska personen bedöms ha lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen innebär det normalt sett en omständighet som talar mot befrielse. Bedömningen

av huruvida en oriktig uppgift lämnats bygger på helt objektiva faktorer. Om detta sedan beror på att den enskilde inte hade kunskap om en viss skatteregel, att det var ett vanligt misstag eller att man uppsåtligen försökt undandra skatt, anses inte spela någon roll. Företrädaransvaret å andra sidan bygger på subjektiva rekvisit, såväl vid bedömningen om grund för företrädaransvar föreligger som om grund för befrielse finns. Det innebär, som utredningen konstaterar, att samma omständigheter ska påverka bedömningen vid såväl ansvarsutkrävandet som vid tillämpningen av befrielsegrunderna. Att då hävda att en oriktig uppgift, som åsätts utifrån ett objektiv synsätt, i samband med en omprövning normalt utgör en omständighet som talar mot befrielse, leder enligt vår bedömning till en felaktig tillämpning. För att en oriktig uppgift ska kunna få negativ betydelse vid bedömningen om grund för befrielse föreligger eller ej borde krävas att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller genom grov oaktsamhet.

Sammanfattning

Utredningens förslag är i sig bra men framför allt är utformningen av **de subjektiva rekvisiten** inte tillräckliga. Den föreslagna ändringen borde enligt vår uppfattning tydligt medföra ett snävare tillämpningsområde och nuvarande praxis bör inte ligga till grund för att bedöma om företrädaren varit grovt oaktsam enligt 59 kap. 13 § IL. Det är särskilt ur ett rättssäkerhetsperspektiv viktigt att trösklarna för att omfattas av ett så genomgripande system som företrädaransvaret ställs högt och att bevisbördan för detta åvilar det allmänna.

Vid en prövning av om företrädaren varit grovt oaktsam måste det särskilt beaktas vilka åtgärder som företrädaren vidtagit. Vidare måste det beaktas i vad mån företrädaren har haft någon personlig vinning av att driva företaget vidare samt om staten missgynnats som borgenär. Beaktas inte dessa omständigheter ligger det nära till hands att bedömningen även fortsättningsvis kommer att ske mekaniskt utifrån om skatt och avgifter har betalats i rätt tid. Företrädaransvaret kommer då inte heller att uppfattas som legitimt.

Enligt vår uppfattning är nuvarande tillämpning av företrädaransvar som uppkommit med anledning av **omprövning** inte acceptabel. Företrädaransvar bör då endast kunna utkrävas utifrån skatternas ursprungliga förfallodag om företrädaren medvetet lämnat en oriktig

uppgift. I övriga fall ska företrädaransvaret knytas till den förfallotidpunkt som följer efter att omprövningsbeslut om skatt eller avgifter fattas. Genom en sådan lösning kan även rådrumsregeln tillämpas.

Vi tillstyrker förslaget att införa en **rådrumsregel**. Genom att endast utesluta företag som drivs utan avsikt eller vilja att följa skattelagstiftningen, dvs. företag som bedrivs med brottslig avsikt, får rådrumsregeln anses vara tillräckligt förutsägbar och rättssäker. Vi vill särskilt understryka att en kortare rådrumsperiod än två månader inte kan accepteras. Ett grundläggande och viktigt syfte med regeln är att ingen av oförstånd eller okunskap ska drabbas av företrädaransvar. Detta syfte kan inte uppnås med ett rådrum som understiger två månader.

För att tydliggöra grunden för **befrielse** och på så sätt ytterligare öka förutsebarheten i tillämpningen föreslår utredningen att befrielsegrunden preciseras genom ett antal exempel på vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen. I författningskommentaren vidareutvecklas närmare vad som kan vara skäl för och mot befrielse. Det som framförs i författningskommentaren kommer att få stor praktisk betydelse för tolkningen av befrielsegrunderna och det är därför av största vikt att de är klara och tydliga. Vi välkomnar utredningens förslag men vill återigen påpeka att en extensiv tillämpning av de subjektiva rekvisiten inte kan läkas av utökade befrielsegrunder.

Kommittédirektiv 2019:74

Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret

Beslut vid regeringssammanträde den 31 oktober 2019

Sammanfattning

En särskild utredare ska se över vissa frågor som gäller det skatterättsliga företrädaransvaret. Bakgrunden till utredningen är att riksdagen i två tillkännagivanden har begärt att regeringen ska se över reglerna om företrädaransvar och överväga om de bör ändras för att öka rätts-säkerheten och förutsägbarheten samt förbättra villkoren för företagare och företagande. Syftet med utredningen är att ta fram ett beslutsunderlag för eventuella regeländringar och andra åtgärder på området.

Utredaren ska bl.a.

- överväga om det finns behov av att ändra reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret och om anstånd som är till fördel för det allmänna, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 30 oktober 2020.

Företrädaransvaret i dag

När det gäller ansvaret för skulder som uppkommer i en verksamhet är utgångspunkten, i fråga om aktiebolag och andra juridiska personer, att ansvaret endast ligger på den juridiska personen och att krav inte kan riktas mot dess ledning. Vissa undantag från detta föreskrivs i aktie-

bolagslagen (2005:551). De undantag från ansvarsfriheten som föreskrivs där gäller alla slags skulder.

Vid sidan om detta finns det i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, bestämmelser om ett skatterättsligt företrädaransvar för en juridisk persons skatte- och avgiftsskulder (företrädaransvar). Dessa bestämmelser innebär i huvudsak att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften. Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt då skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats. Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten. En företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har vidare rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket. Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar om företrädaren begär det. Företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Skatteverket får ingå en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldighet, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

Anstånd som är till fördel för det allmänna

Om det kan antas vara till fördel för det allmänna, får Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift (63 kap. 23 SFL). Ett anstånd anses vara till fördel för det allmänna om det främjar utsikterna för att skatten eller avgiften kommer att betalas. Anståndet ska alltså framstå som ett bättre alternativ än att låta fordringen gå till indrivning (prop. 2010/11:165 s. 566 f. och 1043 f.).

Bakgrund till uppdraget

Tillkomsten och utvecklingen av regelverket om företrädaransvar

Bestämmelser om företrädaransvar infördes 1968 i uppbördsförordningen (1953:272) och avsåg då endast källskatt som hade innehållits men inte betalats in till staten. För att företrädaransvar skulle inträda krävdes det uppsåt eller grov oaktsamhet från företrädarens sida. Bakgrunden till bestämmelsen var bl.a. att Högsta domstolen i ett par domar hade underkänt yrkanden om skadestånd för staten på grund av underlåtenhet att betala innehållen skatt (NJA 1957 s. 757 I och II).

Problemen med skatteförluster av det nu aktuella slaget rörde främst aktiebolag och då särskilt fåmansbolag. Dessa fortsatte ofta sin verksamhet långt efter det att de enligt aktiebolagslagens regler borde ha gått i likvidation. När bolaget slutligen hade försatts i konkurs konstaterades ofta att tidigare skulder till enskilda fordringsägare betalats eller i varje fall uppgick till obetydliga belopp jämfört med skatteskulderna. Bolagsformen hade mer eller mindre medvetet utnyttjats för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.

Bestämmelser om företrädaransvar infördes senare även i fråga om mervärdesskatt, punktskatter och slutligen även arbetsgivaravgifter. Genom skattebetalningslagen (1997:483) utvidgades företrädaransvaret till att omfatta alla skatter som ingick i skattekontosystemet, alltså även den juridiska personens egen inkomstskatt.

Riksdagens tillkännagivanden samt tidigare uppdrag

Riksdagen begärde i ett tillkännagivande den 22 april 2015 att regeringen snarast skulle se över reglerna om företrädaransvar och om tillämpningen av bestämmelserna blivit för hård och om bestämmelserna borde ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan (bet. 2014/15:SkU20 punkt 7, rskr. 2014/15:169). Riksdagen avlog samtidigt en motion om att företrädaransvaret skulle slopas eller att en särskild tidsfrist skulle gälla innan ansvaret inträder.

Som en följd av tillkännagivandet fick Skatteverket den 17 september 2015 ett regeringsuppdrag avseende det skatterättsliga företrädar-

ansvaret. Den 30 november 2015 redovisade Skatteverket uppdraget i promemorian Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten (Fi2015/02473/S3 och Fi2015/04393/S3). Skatteverket förklarade bl.a. att myndigheten arbetar aktivt för att livskraftiga företag som har drabbats av en tillfällig likviditetskris ska ges en möjlighet att lösa denna kris utan att företaget försätts i konkurs eller att företräderen riskerar företrädaransvar. Det angavs att det nya anstånds-institutet i 63 kap. 23 § SFL gett Skatteverket större möjligheter i dessa hänseenden. Skatteverket framförde vidare att en ansökan om företrädaransvar bara ska göras när handläggaren bedömer att samtliga rekvisit för att döma ut företrädaransvar är uppfyllda. Enligt Skatteverket avspeglas detta i den höga bifallsfrekvensen vid domstolarnas prövning och det utgör enligt verket en viktig motbild till den ibland framförda kritiken att företrädaransvaret skulle vara nästintill strikt.

Statskontoret fick den 7 september 2017 ett regeringsuppdrag att se över bestämmelserna i skatteförfarandelagen om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd som är till fördel för det allmänna.

Riksdagen konstaterade därefter, i ett tillkännagivande den 28 mars 2018 (bet. 2017/18:SkU12 punkt 12, rskr. 2017/18:202), att Statskontorets uppdrag inte avsåg hela företrädaransvaret. Uppdraget omfattade bl.a. inte de subjektiva rekvisiten. Riksdagen framförde att regeringen därför borde ge ett utökat uppdrag till Statskontoret att utreda hela företrädaransvaret samt att uppdraget borde redovisas till regeringen senast den 1 april 2018.

Statskontoret redovisade sitt uppdrag den 31 maj 2018 (Fi2015/02473/S3 och Fi2018/02250/S3). När det gäller befrielse från betalningsskyldighet föreslog Statskontoret en ändring i SFL för att bestämmelsen tydligare ska avspegla lagstiftarens intentioner. Det bedömdes dock att bestämmelsen om anstånd inte behöver ändras. Statskontoret anförde vidare bl.a. att informationsinsatserna från Skatteverket och Bolagsverket bör förbättras.

Behovet av en utredning

Skattesystemets främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Systemet ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för bl.a. en hållbar tillväxt och hög sysselsättning. Andra viktiga principer för ett legitimt skattesystem är att medborgare och företag har ett högt förtroende för skattesystemet, att skatter tas ut på ett rättssäkert sätt samt att reglerna är generella och tydliga (se t.ex. regeringens årliga skrivelse till riksdagen, Redovisning av skatteutgifter [skr. 2018/19:98] s. 24).

Företrädaransvaret har stor betydelse för skatteintäkterna, både när det gäller vad som faktiskt betalas på grund av utdömt företrädaransvar och genom reglernas preventiva effekt. I genomsnitt har företrädaransvar i förvaltningsrätterna dömts ut med cirka en halv miljard kronor per år under perioden 2014–2018. Till de belopp som döms ut ska det läggas betalningar på grund av överenskommelser om betalningsansvar mellan Skatteverket och företrädare. Företrädaransvaret är också av betydelse när det gäller att upprätthålla sund konkurrens på lika villkor i näringslivet och att bekämpa ekonomisk brottslighet.

Samtidigt har riksdagen i två tillkännagivanden begärt att regeringen ska se över reglerna om företrädaransvar. Det finns därför skäl att nu se över utformningen av vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen och överväga behov av förändringar.

Uppdraget att se över företrädaransvaret

Utredaren ska överväga om det finns behov av förändringar i reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret och om anstånd som är till fördel för det allmänna. Övervägandena ska göras med beaktande av grundläggande krav på rättssäkerhet och förutsebarhet, och hänsyn ska tas till vikten av att villkoren för att starta, driva och utveckla företag enligt affärsmässiga principer är så goda som möjligt. En central del i detta består i att säkerställa att systemet inte bidrar till att företag som på sikt kan antas ha överlevnadsmöjligheter avvecklas på grund av risken att företrädaren annars blir betalningsskyldig. Samtidigt ska utredaren se till att reglerna fortfarande har stor betydelse för upprätthållandet av en sund konkurrens på lika villkor i

näringslivet och att reglernas preventiva effekt bevaras. Systemet får inte heller medföra att juridiska personers skatteskulder riskerar att öka kraftigt.

Utredaren ska därför

- överväga om det finns behov av att ändra reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret, särskilt bestämmelserna om de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12–14 §§ SFL, om befrielse från betalningsskyldighet i 59 kap. 15 § SFL samt om överenskommelse om betalningsskyldighet i 59 kap. 19 och 20 §§ SFL,
- överväga om det finns behov av att ändra bestämmelsen om anstånd som är till fördel för det allmänna i 63 kap. 23 § SFL,
- lämna nödvändiga författningsförslag, och
- beakta Skatteverkets och Statskontorets rapporter vid genomförandet av uppdraget.

Utredaren får ta upp även andra frågor som har samband med de frågeställningar som ska utredas. Det ingår dock inte i uppdraget att föreslå ett slopande av företrädaransvaret eller förändringar av de objektiva rekvisiten för företrädaransvaret, som bl.a. innebär att en förutsättning för betalningsskyldighet är att företräddaren inte har betalat den juridiska personens skatt eller avgift. Det ingår inte heller i uppdraget att föreslå förändringar av vilka skatter och avgifter som ska omfattas av företrädaransvaret.

Konsekvensbeskrivningar

Kommittén ska i enlighet med kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ange kostnadsberäkningar och andra konsekvensbeskrivningar. Kommittén ska beskriva och om möjligt kvantifiera de samhällsekonomiska effekterna av de förslag som läggs samt beskriva viktiga ställningstaganden i utformningen av förslagen. Alternativa lösningar som har övervägts ska beskrivas och värderas och skälen till att de har valts bort ska redovisas. De offentligfinansiella effekterna av utredarens förslag ska beräknas. Om förslagen innebär ökade offentligfinansiella kostnader, t.ex. ökade kostnader för myndigheter, ska förslag till finansiering lämnas. Utredaren ska särskilt

analysera kortsiktiga och långsiktiga effekter som förslagen kan förväntas medföra för företagare och företagande. Utredaren ska vidare analysera konsekvenserna för ekonomisk brottslighet och det brottsförebyggande arbetet. Utredaren ska även analysera effekter på myndigheter och rättsväsendet.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 30 oktober 2020.

(Finansdepartementet)

Statens offentliga utredningar 2020

Kronologisk förteckning

1. Översyn av yrket personlig assistent – ett viktigt yrke som förtjänar bra villkor. S.
2. Skärpta regler om utländska månggiften. Ju.
3. Hållbar slamhantering. M.
4. Vägen till en klimatpositiv framtid. M.
5. Fler rutjtjänster och höjt tak för rutavdraget. Fi.
6. En begriplig och trygg sjukförsäkring med plats för rehabilitering. S.
7. Brott mot djur – Skärpta straff och ett mer effektivt sanktionssystem. N.
8. Starkare kommuner – med kapacitet att klara välfärdsuppdraget. Fi.
9. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2020. Steg för steg. Var står vi? Vart går vi? M.
10. Stärkt lokalt åtgärdsarbete – att nå målet Ingen övergödning. M.
11. Kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om utländska direktinvesteringar. Ju.
12. Nya kapitaltäckningsregler för värdepappersbolag. Fi.
13. Att kriminalisera överträdelse av EU-förordningar. N.
14. Framtidens teknik i omsorgens tjänst. S.
15. Strukturförändring och investering i hälso- och sjukvården – lärdomar från exemplet NKS. S.
16. Ett effektivare regelverk för utlänningsärenden med säkerhetsaspekter. Ju.
17. Grönt sparande. Fi.
18. Framtidens järnvägsunderhåll. I.
19. God och nära vård. En reform för ett hållbart hälso- och sjukvårdssystem. S.
20. Skatt på modet – för att få bort skadliga kemikalier. Fi.
21. Sveriges museum om Förintelsen. + Holocaust Remembrance and Representation. Documentation from a Research Conference. Ku.
22. Motorfordonspooler – på väg mot ökad delning av motorfordon. Fi.
23. Hälso- och sjukvård i det civila försvaret – underlag till försvarspolitisk inriktning. S.
24. Tillsammans för en välfungerande sjukskrivnings- och rehabiliteringsprocess. S.
25. Ett nationellt biljettsystem för all kollektivtrafik. I.
26. En sjukförsäkring anpassad efter individen. S.
27. Högre växel i minoritetspolitiken. Stärkt samordning och uppföljning. Ku.
28. En mer likvärdig skola – minskad skolsegregation och förbättrad resurstilldelning. U.
29. En ny myndighet för att stärka det psykologiska försvaret. Ju.
30. En moderniserad arbetsrätt. A.
31. En ny mervärdesskattelag. Del 1 och 2. Fi.
32. Grundpension. Några anslutande frågor. S.
33. Gemensamt ansvar – en modell för planering och dimensionering av gymnasial utbildning. Del 1 och 2. U.
34. Stärkt kvalitet och likvärdighet i fritidshem och pedagogisk omsorg. U.
35. Kontroll för ökad tilltro – en ny myndighet för att förebygga, förhindra och upptäcka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. Fi.
36. Ett nationellt sammanhållet system för kunskapsbaserad vård – ett system, många möjligheter. S.

37. Ett nytt regelverk för arbetslöshetsförsäkringen. A.
38. Ökad trygghet för visseblåsare. A.
39. Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s Fud-program 2019. M.
40. En gemensam utbildning inom statsförvaltningen. Fi.
41. Kommuner som utförare av tjänster åt Arbetsförmedlingen – en analys av de rättsliga förutsättningarna. A.
42. En annan möjlighet till särskilt stöd. Reglering av kommunala resurskolor. U.
43. Bygga, bedöma, betygssätta – betyg som bättre motsvarar elevernas kunskaper. U.
44. Grundlagsskadedstånd – ett rättighets-skydd för enskilda. Ju.
45. Ett ändamålsenligt skydd för tryck- och yttrandefriheten. Ju.
46. En gemensam angelägenhet. Vol. 1 och 2. Fi.
47. Hållbar socialtjänst. En ny socialtjänstlag. Del 1 och 2. S.
48. Skatt på engångsartiklar. Fi.
49. Enhetlig och effektiv marknads-kontroll. UD.
50. Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare. Fi.
51. En ny lag om konsumentskydd vid köp och vissa andra avtal. Ju.
52. Rutavdrag för äldre. Fi.
53. Personuppgiftsbehandling vid antalsberäkning inför klinisk forskning. N.
54. En långsiktigt hållbar migrations-politik. Ju.
55. Innovation genom information. I.
56. Det demokratiska samtalet i en digital tid. Så stärker vi motståndskraften mot desinformation, propaganda och näthat. Ku.
57. Ett särskilt hedersbrott. Ju.
58. EU:s cybersäkerhetsakt – kompletterande nationella bestä-melser om cybersäkerhetscertifiering. Fö.
59. Innovation som drivkraft – från forskning till nytta. U.
60. Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn. Fi.

Statens offentliga utredningar 2020

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

En moderniserad arbetsrätt. [30]

Ett nytt regelverk för arbetslöshetsförsäkringen. [37]

Ökad trygghet för visselblåsare. [38]

Kommuner som utförare av tjänster åt Arbetsförmedlingen – en analys av de rättsliga förutsättningarna. [41]

Finansdepartementet

Fler ruttjänster och höjt tak för rutavdraget. [5]

Starkare kommuner – med kapacitet att klara välfärdsuppdraget. [8]

Nya kapitaltäckningsregler för värdepappersbolag. [12]

Grönt sparande. [17]

Skatt på modet – för att få bort skadliga kemikalier. [20]

Motorfordonspooler – på väg mot ökad delning av motorfordon. [22]

En ny mervärdesskattelag. Del 1 och 2. [31]

Kontroll för ökad tilltro – en ny myndighet för att förebygga, förhindra och upptäcka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. [35]

En gemensam utbildning inom statsförvaltningen. [40]

En gemensam angelägenhet. Vol. 1 och 2. [46]

Skatt på engångsartiklar. [48]

Enklare skatteregler för enskilda näringsidkare. [50]

Rutavdrag för äldre. [52]

Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn. [60]

Försvarsdepartementet

EU:s cybersäkerhetsakt

– kompletterande nationella bestämmelser om cybersäkerhetscertifiering. [58]

Infrastrukturdepartementet

Framtidens järnvägsunderhåll. [18]

Ett nationellt biljettsystem för all kollektivtrafik. [25]

Innovation genom information. [55]

Justitiedepartementet

Skärpta regler om utländska månggiften. [2]

Kompletterande bestämmelser till EU:s förordning om utländska direktinvesteringar. [11]

Ett effektivare regelverk för utlänningsärenden med säkerhetsaspekter. [16]

En ny myndighet för att stärka det psykologiska försvaret. [29]

Grundlagsskadedestånd – ett rättighetsskydd för enskilda. [44]

Ett ändamålsenligt skydd för tryck- och yttrandefriheten. [45]

En ny lag om konsumentskydd vid köp och vissa andra avtal. [51]

En långsiktigt hållbar migrationspolitik. [54]

Ett särskilt hedersbrott. [57]

Kulturdepartementet

Sveriges museum om Förintelsen. + Holocaust Remembrance and Representation. Documentation from a Research Conference. [21]

Högre växel i minoritetspolitiken. Stärkt samordning och uppföljning. [27]

Det demokratiska samtalet i en digital tid. Så stärker vi motståndskraften mot desinformation, propaganda och näthat. [56]

Miljödepartementet

Hållbar slamhantering. [3]

Vägen till en klimatpositiv framtid. [4]

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2020. Steg för steg. Var står vi? Vart går vi? [9]

Stärkt lokalt åtgärdsarbete – att nå målet
Ingen övergödning. [10]

Kärnavfallsrådets yttrande över SKB:s
Fud-program 2019. [39]

Näringsdepartementet

Brott mot djur – Skärpta straff och ett
mer effektivt sanktionssystem. [7]

Att kriminalisera överträdelser av
EU-förordningar. [13]

Personuppgiftsbehandling vid antals-
beräkning inför klinisk forskning. [53]

Socialdepartementet

Översyn av yrket personlig assistent – ett
viktigt yrke som förtjänar bra villkor.
[1]

En begriplig och trygg sjukförsäkring med
plats för rehabilitering. [6]

Framtidens teknik i omsorgens tjänst. [14]

Strukturförändring och investering
i hälso- och sjukvården – lärdomar
från exemplet NKS. [15]

God och nära vård. En reform för ett
hållbart hälso- och sjukvårdssystem.
[19]

Hälso- och sjukvård i det civila försvaret
– underlag till försvarspolitisk
inriktning. [23]

Tillsammans för en välfungerande sjuk-
skrivnings- och rehabiliteringsprocess.
[24]

En sjukförsäkring anpassad efter individen.
[26]

Grundpension. Några anslutande frågor.
[32]

Ett nationellt sammanhållet system för
kunskapsbaserad vård
– ett system, många möjligheter. [36]

Hållbar socialtjänst. En ny socialtjänstlag.
Del 1 och 2. [47]

Utbildningsdepartementet

En mer likvärdig skola

– minskad skolsegregation och för-
bättrad resurstilldelning. [28]

Gemensamt ansvar

– en modell för planering och dimen-
sionering av gymnasial utbildning.
Del 1 och 2. [33]

Stärkt kvalitet och likvärdighet i fritids-
hem och pedagogisk omsorg. [34]

En annan möjlighet till särskilt stöd.

Reglering av kommunala resurs-
skolor. [42]

Bygga, bedöma, betygssätta

– betyg som bättre motsvarar elevernas
kunskaper. [43]

Innovation som drivkraft –från forskning
till nytta. [59]

Utrikesdepartementet

Enhetlig och effektiv marknadskontroll.
[49]