



# Karlstad Business School

Handelshögskolan vid Karlstads universitet

Moa Walther

## FÖRETRÄDARANSVAR

- Förutsättningar enligt SFL

Personal responsibility for  
the corporation's tax liabilities

Skatterätt

Magisteruppsats

Termin: VT- 2013

Handledare: Mats Höglund



## Sammanfattning

Uppsatsen avhandlar företrädaransvar enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Företrädaren för en juridisk person kan bli betalningsansvarig för dennes skatteskulder om företrädaren agerat av uppsåt eller grov oaktsamhet avseende skatternas betalning. Finns särskilda skäl kan hel eller delvis betalningsbefrielse aktualiseras. Bestämmelserna trädde i kraft 1 januari 1968 och har sedan dess givit upphov till omfattande rättspraxis. Bland dessa är det talan mot aktiebolag som dominerar.

Vaga rekvisit i lagtexten gör det oklart vilka som omfattas av ansvaret och genom att förutsättningarna för företrädaransvar ges ett subjektivt innehåll blir det svårare för den enskilde att förutse vad företrädaransvar innebär enligt SFL.

Syftet med uppsatsen är att analysera gällande rättsregler kring förutsättningarna för företrädaransvar i 59 kap. 12-15 §§ SFL och deras tillämpning. Detta för att bringa klarhet i de rekvisit som reglerar villkoren för företrädaransvar. Dessa rekvisit är *företrädare*, vilka som kan bli betalningsansvariga för den juridiska personens förpliktelser, *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet*, villkor för utkrävande av ansvar, samt *särskilda skäl*, som reglerar möjligheten till jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten.

Uppsatsen är en traditionell rättsvetenskaplig uppsats, med det avses att lagtext verkar som utgångspunkt för studien. Metoden som används är en rättsdogmatisk metod, vilket kan beskrivas med att rättsregler tolkas utifrån rättskälleläran.

Avseende *företrädare* innefattar ordalydelsen i lagen varje företrädare för arbetsgivare som är juridisk person. Syftet vid reglernas införande var dock främst att kräva betalningsansvar avseende fåmansaktiebolag och företrädaren för dessa. Ansvar har i rättspraxis ålagts såväl legala som faktiska företrädare och förutsättningarna för de senare torde kunna leda till gränsdragningsproblem. Huruvida ett agerande är att betrakta som *uppsåtligt eller grovt oaktsamt* tillämpas i realiteten strängt. I regel föreligger uppsåt eller grov oaktsamhet om företrädaren förhållit sig passiv på förfallodagen för de aktuella skatterna. Den övergripande tolkningen skapar dock utrymme för att viss hänsyn kan tas till omständigheter i det enskilda fallet. Avseende *särskilda skäl* har regeringen uttalat att det inte är lämpligt att i detalj reglera vilka omständigheter som utgör särskilda skäl, på området torde det lämpa sig att domstolen har möjlighet att göra den bedömningen, en samlad bedömning av olika omständigheter i det enskilda fallet. Domstolarna tillåts vara flexibla i sin bedömning av såväl särskilda skäl som avseende det jämkade beloppets storlek. Förarbeten hänvisar till rättspraxis, som skall fungera som vägledande och övergripande tolkningar har etablerats i rättspraxis som bistår vid bedömningen av rekvisitet särskilda skäl.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1	Problembakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsning.....	3
1.4	Metod och material.....	4
1.5	Definitioner.....	5
1.5.1	Juridisk person.....	5
1.5.2	Fåmansföretag.....	5
1.6	Disposition.....	6
<b>2</b>	<b>Historik</b> .....	<b>7</b>
2.1	Företrädaransvar enligt UBL m.fl.....	7
2.2	Företrädaransvar enligt SBL.....	7
2.3	Ändringsbestämmelser.....	8
2.4	Uppbördsförlusternas storlek och variation under åren.....	10
2.5	Sammanfattning.....	11
<b>3</b>	<b>Gällande rätt</b> .....	<b>12</b>
3.1	Ändringsbestämmelser.....	12
3.2	Företrädaransvar enligt SFL.....	13
3.3	Sammanfattning.....	16
<b>4</b>	<b>Företrädaransvar</b> .....	<b>17</b>
4.1	Företrädare.....	17
4.1.1	Lagtext.....	17
4.1.2	Förarbeten.....	17
4.1.3	Rättspraxis.....	18
4.1.4	Skatteverkets uttalanden.....	20
4.2	Uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.....	21
4.2.1	Lagtext.....	21
4.2.2	Förarbeten.....	22
4.2.3	Rättspraxis.....	22
4.2.4	Särskilt om 59 kap. 14 § SFL.....	25
4.2.5	Skatteverkets uttalanden.....	25
4.3	Särskilda skäl.....	26
4.3.1	Lagtext.....	26
4.3.2	Förarbeten.....	26
4.3.3	Rättspraxis.....	26

4.3.4	Särskilt om 59 kap. 14 § SFL.....	29
4.3.5	Skatteverkets uttalanden .....	29
4.3.6	Prövning av HFD avseende frågan om särskilda skäl föreligger .....	29
4.4	Sammanfattning .....	31
<b>5</b>	<b>Sammanfattning och utvärdering.....</b>	<b>33</b>
5.1	Vilka personer kan omfattas av ansvaret?.....	33
5.2	När och hur uppstår företrädaransvar samt hur långt sträcker det sig? .....	34
5.3	När kan företräddaren befrias från ansvar?.....	36
5.4	Sammanfattning .....	38
<b>6</b>	<b>Källförteckning .....</b>	<b>40</b>

## Förkortningar

SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
RF	Regeringsformen
SkL	Skadeståndslag (1972:207)
UBL	Uppbördslag (1953:272)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
KonkL	Konkurslag (1987:672)
FL	Förvaltningslag (1986:223)
LPS	Lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
HD	Högsta domstolen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
KM	Kunglig majestät
HovR	Hovrätten
FR	Förvaltningsrätten
KamR	Kammarrätten

# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

Från och med 1 januari 1968 kan företrädare för arbetsgivare som är juridisk person bli betalningsansvarig för den juridiska personens ej verkställda källskatteavdrag eller ej inbetald innehållen källskatt.<sup>1</sup> Idag omfattas så kallat företrädaransvar av samtliga skatter och avgifter, bokförda på skattekontot.<sup>2</sup>

”Bestämmelserna om betalningsskyldighet för företrädare för arbetsgivare skall inte ses som en straffsanktion. Fråga har varit endast om att skapa möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en försumlig ställföreträdare och den arbetsgivare som han företräder och som är juridisk person”.<sup>3</sup>

Enligt den utredning som låg till grund för ansvarsbestämmelsernas införande hade staten ett större skyddsintresse än andra borgenärer, vilket var ett viktigt skäl till att det skatterättsliga företrädaransvaret särreglerades.<sup>4</sup>

En fysisk person kan bli personligt betalningsansvarig för en självständig juridisk persons skatteskulder. Bestämmelserna kring så kallat företrädaransvar regleras i 59 kap. 12-21 §§ SFL. Enligt Bernitz, med hänvisning till rättspraxis, är reglerna om företrädaransvar i realiteten strikt uppbyggda, med vilket avses att det inte krävs några särskilda, graverande omständigheter för att oaktsamhet skall bedömas som grov, till motsats från straffrätten och skadeståndsrätten där fall av uppsåt eller grov oaktsamhet innebär en långtgående begränsning.<sup>5</sup> Den strikta tillämpningen torde enligt Österman innebära svåra konsekvenser på det enskilda planet ”med många personliga tragedier som följd av ett mycket strängt företrädaransvar.”<sup>6</sup> Att företrädaren exempelvis beslutar att fortsätta driften med förhoppningar om att lösa de ekonomiska problemen, betraktas i regel som ett grovt oaktsamt agerande. Enligt Persson Österman & Nyquist är företrädaren vanligtvis inte medveten om ansvarets stränga tillämpning.<sup>7</sup>

Förpliktigas företrädaren att betala den juridiske personens skatteskulder kan detta som framgått innebära tung belastning för den enskilde och lagbestämmelserna som reglerar betalningsskyldigheten innehåller vaga rekvisit som gör det oklart vilka som omfattas och hur långt kraven sträcker sig. En styrelseledamot kan exempelvis inte hävda, med befriande verkan, att vederbörande saknat insyn över företagets ekonomi eller förståelse för styrelseuppdragets innebörd, eller som verkställande direktör för ett aktiebolag är vederbörande förpliktigad att förvissa

---

<sup>1</sup> SOU 2002:8 s. 61 f.

<sup>2</sup> Prop. 2010/11:165 s. 516.

<sup>3</sup> Prop. 1967:130 s. 131.

<sup>4</sup> SOU 1965:23.

<sup>5</sup> Bernitz, Svenskt Näringsliv 2008, s. 2 f.

<sup>6</sup> Persson, Svenskt Näringsliv 2008, s. 3.

<sup>7</sup> Persson Österman & Nyquist, SvSKT 2009, s 85 ff.

sig om att skatter betalas i rätt tid och ordning.<sup>8</sup> Förutsättningarna finns inte uttryckta i lag.

Enligt Frändberg ska rättssystemet tillhandahålla klara, tydliga och pålitliga svar på frågor av rättslig karaktär för att rättssäkerhet ska råda. De rättsliga konsekvenserna av ens handlingar ska kunna förutses.<sup>9</sup> Även Hultqvist menar att rättssäkerhetsbegreppet har en tydlig förankring i bland annat förutsebarhetskravet.<sup>10</sup>

I aktiebolag omfattas företrädare dessutom av regler vad gäller företrädaransvar enligt aktiebolagslagen (2005:551), ABL. Som grundprincip enligt 1 kap. 3 § ABL är aktieägare inte personligen ansvariga för bolagets förpliktelser. Reglerna om företrädaransvar enligt SFL är ett undantag.<sup>11</sup>

Frågor kring betalningsskyldighet och jämkning har sedan dess tillkomst bidragit till omfattande rättspraxis på området. Bland dessa är det talan mot aktiebolag som dominerar.<sup>12</sup> I stor mån är det rättstillämparen, i de aktuella fallen domstolarna, som har att tolka rekvisiten avseende förutsättningarna för företrädaransvar.<sup>13</sup> Detta ställer krav på objektivitet och likabehandling, se 1 kap. 9 § regeringsformen, RF.

Ovanstående problembakgrund leder fram till följande frågor vad gäller företrädaransvarets innebörd enligt skatteförfarandelagen:

- Vilka personer kan omfattas av företrädaransvar?
- När och hur uppstår företrädaransvar?
- Hur långt sträcker sig detta ansvar i så fall och vilka möjligheter finns det för företrädaren att befrias från ansvar?

## 1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att diskutera de vaga rekvisit som reglerar villkoren kring företrädaransvar genom att analysera gällande rättsregler kring förutsättningarna för företrädaransvar i 59 kap. 12-15 SFL och deras tillämpning. Detta sker genom att utreda vilka personer som kan omfattas av företrädaransvar, när och hur företrädaransvar uppstår, hur långt detta ansvar sträcker sig samt när företrädaren kan befrias från företrädaransvar. I uppsatsen ges förbättringsförslag de lege ferenda och utgångspunkten är den enskildes rättssäkerhet.

---

<sup>8</sup> Löfgren m.fl. *Personligt ansvar*, s. 107.

<sup>9</sup> Frändberg, JT 2000/01, s. 274.

<sup>10</sup> Hultqvist, SvSkT 1998.

<sup>11</sup> Persson, *Svenskt Näringsliv* 2008, s. 5.

<sup>12</sup> Löfgren m.fl., *Personligt ansvar*, s. 105 ff.

<sup>13</sup> Prop. 2002/03:128 s. 24 ff.



### 1.3 Avgränsning

Det finns olika typer av företrädaransvar och reglerna finns till följd därav på olika ställen i rättssystemet. Utöver företrädaransvar för skatter, enligt SFL, kan ansvar utkrävas enligt ABL samt till följd av brott, enligt skadeståndslagen (1972:207), SkL. I rättspraxis har även personligt ansvar i form av ansvarsgenombrott utvecklats.<sup>14</sup> I uppsatsen begränsas studiet till förutsättningar för företrädaransvar enligt 59 kap. 12-15 §§ SFL. Uppsatsen intar därmed en skatterättslig synvinkel, med vilket avses att företrädaransvar för fysiska personer studeras beträffande juridiska personers skatteskulder.

De juridiska personer som behandlas i uppsatsen är aktiebolag. Detta motiveras med att det bland rättspraxis är talan mot aktiebolag som dominerar och att syftet med ansvarsbestämmelsernas införande främst var att kräva ansvar av aktiebolag, mer specifikt fåmansaktiebolag och företrädaren för dessa.<sup>15</sup> Juridiska personer som exempelvis ideella föreningar och stiftelser behandlas inte.

Begreppet ansvarsgenombrott kan användas i en inskränkt och en vidsträckt betydelse. Begreppet är för vissa känt som en samlad benämning för alla de situationer där en företrädare kan bli personligt ansvarig för företagets förpliktelser, varpå reglerna kring företrädaransvar kan ses som en form av ansvarsgenombrott.<sup>16</sup> Den mer inskränkta betydelsen av begreppet är i form av ansvarsbestämmelser utvecklade i rättspraxis, som aktualiserar betalningsansvar för aktieägare utan stöd i lag.<sup>17</sup> Termen används inte vidare i uppsatsen.

Bestämmelserna om företrädaransvar för juridisk persons mervärdesskatteskulder har ansetts förenliga med gemenskapsrätten, enligt regeringsrätten, RÅ 2009 ref. 72. Avgörandet har skett utifrån EG-domstolens rättspraxis, förhandsavgörande från EG-domstolen har inte inhämtats. I RegR:s bedömning framgår att Artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>18</sup> ger utrymme för solidariskt ansvar avseende betalning av mervärdesskatt. De svenska bestämmelserna anses inte heller stå i strid med de allmänna gemenskapsrättsliga principer som EG-domstolen slagit fast. Förutsatt att en nyanserad och en inte allt för restriktiv tolkning sker i det enskilda fallet.<sup>19</sup> I de fall bestämmelserna om företrädaransvar i övrigt kan tänkas strida mot EU-rätten behandlas inte närmare i uppsatsen då frågan är av mindre vikt för framställningen.<sup>20</sup>

I uppsatsen beaktas rättsläget fram till och med den 15 maj 2013.

---

<sup>14</sup> Persson, *Svenskt Näringsliv* 2008, s. 5.

<sup>15</sup> SOU 1965:23 s. 181 f.

<sup>16</sup> Folkesson, *Företaget i ekonomisk kris*, s. 203.

<sup>17</sup> *Ibid* s. 27.

<sup>18</sup> Tidigare artikel 21 punkten 3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

<sup>19</sup> RÅ 2009 ref. 72.

<sup>20</sup> Jmf. Bernitz, *Svenskt Näringsliv* 2008.

## 1.4 Metod och material

Uppsatsen är en traditionell rättsvetenskaplig uppsats, med det avses att lagtext verkar som utgångspunkt för studien. Metoden som används är en rättsdogmatisk metod, vilket kan beskrivas med att rättsregler tolkats utifrån rättskällevärdet. Gällande rätt söks genom att studera rättskällorna och deras auktoritet i juridisk argumentation.<sup>21</sup> Lagar *skall* beaktas i juridisk argumentation. Förarbeten och prejudikat *bör* beaktas. De rättskällor som *får* beaktas är bland annat doktrin och domar som inte är prejudikat. Dessa rättskällor beaktas också i uppsatsen. De rättskällor som skall beaktas är bindande och i princip viktigare än de som blott bör beaktas. Rättskällor som bör följas är i sin tur viktigare än de rättskällor som får beaktas.<sup>22</sup>

Flertalet förarbeten har behandlats vid studiet av företrädaransvar. Förarbeten till uppborrdslagen (1953:272), UBL, behandlas avseende ansvarsbestämmelsernas införande.<sup>23</sup> Detta motiveras med att nuvarande rekvisit till stor del motsvarar de rekvisit som initialt angav förutsättningarna för företrädaransvar. Även propositionen till SBL, ett nytt system för skattebetalningar, m.m. har studerats.<sup>24</sup> Då endast ett fåtal justeringar, avseende förutsättningarna för företrädaransvar, ägt rum vid införandet av SFL och med regeringens motiv att en omfattande utredning tillsattes så sent som 2002, är förutsättningarna i SFL i princip de samma som i tidigare skattebetalningslag (1997:483), SBL. Detta motiverar användningen av förarbeten till såväl nuvarande bestämmelser i SFL<sup>25</sup> som ändringsbestämmelserna i SBL, vilka trädde i kraft 1 januari 2004.<sup>26</sup>

Användningen av relevant rättspraxis möjliggör subsumtion på området, dvs. inordnande av verkligheten under juridiken samt ”åberopar principen om att lika fall ska behandlas lika”.<sup>27</sup> Tolkningen och tillämpningen av förutsättningarna för företrädaransvar sker till stor del utifrån rättspraxis och aktuella förarbeten har visat sig vara föga vägledande. Vissa av de nuvarande rekvisiten i 59 kap. SFL som är av intresse för studiens genomförande återinfördes till lagtext avseende företrädaransvar 2004, efter en tids konstruktionsförändring. Tillbakagången syftade till att återställa rättsläget till hur det förhöll sig före ikraftträdandet av SBL 1997.<sup>28</sup> Mot bakgrund av detta är det relevant att betrakta rättspraxis såväl före 1997 som efter återinförandet 2004, som vägledande för tolkningen av rekvisitens innebörd. Som stöd för detta betraktas förvaltningsdomstolarnas hänvisningar och rättsfallsanvisningar från förarbeten till äldre rättspraxis. Urvalet

---

<sup>21</sup> Peczenik, SN 1998, s. 537.

<sup>22</sup> Peczenik, *Juridikens teori och metod - en introduktion till allmän rättslära*, s. 35 f.

<sup>23</sup> SOU 1965:23 & prop. 1967:130.

<sup>24</sup> Prop. 1996/97:100.

<sup>25</sup> Prop. 2010/11:165.

<sup>26</sup> SOU 2002:8 & prop. 2002/03:128.

<sup>27</sup> Pahlsson, SN 2011, s. 116 ff.

<sup>28</sup> Prop. 2002/03:128 s. 1 & 46.

av rättsfall har skett utifrån Domstolsverkets databas för vägledande avgöranden, rättsfallsreferat samt direkta hänvisningar till rättspraxis utifrån förarbeten och även genom databassökningar i Karnov och Zeteo. I de rättsfall jag analyserat återges huvudskälen för domstolens bedömning. Vissa rättsfall behandlar frågan om straffansvar vilket kan anses relevant som vägledande då de subjektiva rekvisiten bedömdes ligga i linje med reglerna kring straffansvar. I huvudsak är det prejudikatfall som analyserats. Detta med undantag för en genomgång och analys av tre domar från kammarrätten i Göteborg, för vilka prövningstillstånd meddelades av Högsta förvaltningsdomstolen, HFD november 2012.

Som litteratur har Folkesson, Forssén, Löfgren m.fl. och Pezcenik studerats. Skatteverkets handledning för företrädaransvar och årsböcker över skattestatistik har också varit bidragande till studiens utförande likaså artiklar publicerade i Skattenytt, Svensk Skattetidning och Juridisk tidskrift samt rapporter publicerade av Svenskt Näringsliv.

Uppsatsen bygger på deskription av gällande rätt och synpunkter på tolkning och tillämpning.

## 1.5 Definitioner

### 1.5.1 Juridisk person

Reglerna om företrädaransvar kan appliceras på alla typer av juridiska personer.<sup>29</sup> När reglerna kom till syftade begreppet främst till fåmansaktiebolag<sup>30</sup>, men även andra juridiska personer omfattas såsom ekonomiska- och ideella föreningar, stiftelser, konkursbon samt dödsbon.<sup>31</sup> Handelsbolag och kommanditbolag är egna rättssubjekt enligt 1 kap. 4 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL men enbart skattesubjekt för vissa skatter. Bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser och omfattas av ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL. Ett enkelt bolag är ingen juridisk person, inte heller företagsformen enskild firma.<sup>32</sup>

### 1.5.2 Fåmansföretag

Termen definieras i 56 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL och avser enligt huvudregeln aktiebolag och ekonomiska föreningar där fyra eller färre delägare<sup>33</sup> äger aktier motsvarande mer än 50 procent av rösterna i företaget. Benämningen avser även företag där en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten över en verksamhetsgren<sup>34</sup> och självständigt kan förfoga över dess resultat.

---

<sup>29</sup> Morgell, SN 2009, s. 194.

<sup>30</sup> SOU 1965:23 s. 181 f.

<sup>31</sup> Löfgren m.fl. *Personligt ansvar*, s. 105 f.

<sup>32</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 27.

<sup>33</sup> Personer i en närståedekrets räknas som en person.

<sup>34</sup> Näringsverksamhet uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra.

## 1.6 Disposition

I nästa kapitel presenteras historiken kring företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder. Kapitel tre beskriver gällande rätt på området. Dessa kapitel utgör en allmän del som ligger till grund för den särskilda delen i kapitel fyra och fem. I kapitel fyra beskrivs de vaga rekvisit i 59 kap. 12-15 §§ SFL som leder till oklarheter avseende vilka förutsättningarna är för företrädaransvar. Dessa rekvisit är *företrädare*, vilka som kan bli betalningsansvariga för den juridiska personens förpliktelser, *upsåtligen eller av grov oaktsamhet*, villkor för utkrävande av ansvar, samt *särskilda skäl*, som reglerar möjligheten till jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten. I kapitel fem sammanfattas och utvärderas villkoren för ansvar och syftet med uppsatsen besvaras.

## 2 Historik

---

*I detta kapitel redogörs översiktligt för företrädaransvarsbestämmelsernas historiska bakgrund från det att reglerna trädde i kraft den 1 januari 1968.*

---

### 2.1 Företrädaransvar enligt UBL m.fl.

Innan reglerna om företrädaransvar infördes var möjligheterna att påföra företrädare personligt betalningsansvar för den juridiska personens skatteskulder begränsade. Företrädaren kunde åtalas för uppbördsbrott, underlåtenhet att betala in innehållen källskatt, men riskerade inte att behöva betala den juridiska personens skatteskulder med egna medel.

Reglerna om företrädaransvar infördes i UBL 1967 och trädde i kraft den 1 januari 1968. Dessa ansvarsbestämmelser medförde att en företrädare kunde bli betalningsansvarig för den juridiska personens verkställda men ej inbetalda källskatteavdrag. Detta förutsatt att förfarandet skett med uppsåt eller av grov oaktsamhet från företrädarens sida. Rekvisiten infördes då de ansågs ligga i linje med rekvisiten för straffansvar. I förarbeten till ansvarsbestämmelsernas införande motiverades detta som följer:<sup>35</sup>

”Med hänsyn till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kan ådömas med mindre än att arbetsgivaren (ställföreträdaren) gjort sig skyldig till grov oaktsamhet, torde man emellertid böra begränsa ställföreträdarens ekonomiska ansvarighet till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger.”<sup>36</sup>

Till en början avsåg ansvaret alltså innehållen källskatt men utvidgades allt eftersom, genom olika lagändringar, till att avse även andra skatter såsom mervärdesskatt, sociala avgifter och punktskatt med flera. Företrädaren ansvarade för betalning av innehållen skatt i den mån den juridiska personen inte kunde betala med egna tillgångar. Förelåg särskilda skäl kunde betalningsskyldigheten jämkas eller efterges.<sup>37</sup> Talan fördes vid allmän domstol och vanligtvis skedde detta i samband med åtal för uppbördsbrott, varpå åklagaren hade att föra statens talan.<sup>38</sup>

### 2.2 Företrädaransvar enligt SBL

Den 1 januari 1998 trädde SBL i kraft och ersatte tidigare gällande UBL. I och med det nya skattekontosystemet kom företrädaransvaret att utvidgas till att omfatta samtliga skatter och avgifter bokförda på skattekontot.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> SOU 2002:8 s. 61 f.

<sup>36</sup> SOU 1965:23 s. 187.

<sup>37</sup> Ibid s. 61 ff.

<sup>38</sup> Ibid s. 39.

<sup>39</sup> Prop. 1996/97:100 s. 446.

Utan syfte att förändra förutsättningarna för företrädaransvar ersattes de subjektiva rekvisiteten, uppsåt och grov oaktsamhet, av ”förutsättningar uttryckta i objektiva termer”. Ändringen skedde i samband med att bestämmelserna om straffansvar slopades, vilket gjorde att kopplingen till rekvisiten försvann. En skärpning av ansvaret var inte avsikten med konstruktionsförändringen men kan i realiteten så ha varit fallet. Mindre hänsyn kunde tas till omständigheterna i det enskilda fallet. Krav på att bevisa att agerande i form av uppsåt eller grov oaktsamhet förelegat togs bort.<sup>40</sup> Enligt förutsättningarna var huvudregeln att företrädaren var betalningsansvarig. Som undantag anfördes att företrädaren kunde befrias från betalningsansvar om vederbörande före förfallodagen vidtagit nödvändiga avvecklingsåtgärder avseende den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Det var företrädaren som hade att bevisa om befrielsegrunder förelåg.

Tidigare bestämmelser bevarades avseende jämkning av betalningsskyldigheten i de fall särskilda skäl förelegat. Vissa förhållanden som tidigare hänfördes till bedömningen av de subjektiva rekvisiten adderades dock till sammanhanget, exempelvis när en styrelseledamot inte förväntats inse att skatterna inte skulle kunna komma att betalas.<sup>41</sup>

### 2.3 Ändringsbestämmelser

Den 1 januari 2004 trädde ändringsbestämmelser i kraft. Med syfte att återställa företrädaransvarsbestämmelsernas konstruktion till hur det såg ut före införandet av SBL introducerades åter rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Bevisbördan flyttades från företrädaren till det allmänna. En annan förändring var att förfarandet flyttades från allmän domstol till förvaltningsdomstol.

”Företrädaransvaret har på många sätt ett naturligt samband med den förvaltningsrättsliga rättsskipningen.”<sup>42</sup>

Detta motiverades med att betalningsansvaret avsåg en skattefordran och företrädaren var att anse som skattskyldig.<sup>43</sup> Samordningsfördelar kunde uppnås och kompetenskonflikter kunde undvikas.

Avseende företrädaren infördes en möjlighet för denne att själv överklaga det bakomliggande skattebeslutet under förutsättning att vederbörande var föremål för talan om betalningsskyldighet.<sup>44</sup> RegR har senare fastställt att invändningar mot skattefordran kan prövas i målet om företrädaransvar men inte beslut om bolagets skatter i sig.

---

<sup>40</sup> Nyquist, SvSkT 1998.

<sup>41</sup> Prop. 2002/03:128 s. 21 ff.

<sup>42</sup> Ibid s. 67.

<sup>43</sup> Ibid.

<sup>44</sup> Ibid s. 1.

För domstolarna räcker det att konstatera riktigheten i Skatteverkets fordran, det rör sig inte om någon förutsättningslös omprövning.<sup>45</sup> Målen skulle behandlas skyndsamt, med förtur och företrädaren skulle ha rätt till muntlig förhandling. Möjligheten för företrädaren och Skatteverket att träffa en överenskommelse utanför domstolsprocess reglerades. Fullgjord sådan utgjorde beslut som inte var överklagbart. Företrädaren fick också möjlighet till ersättning för kostnader i mål om företrädaransvar.<sup>46</sup> Enligt Nyqvist är möjligheten att träffa en överenskommelse en bra lösning på en besvärlig processuell fråga.<sup>47</sup>

Genom att förfarandet flyttades från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna uppstod utredningsskyldighet enligt officialprincipen, 8 § 1 st. förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL. Vad som ansågs vara tillräcklig utredning bedömdes utifrån omständigheter i det enskilda fallet.<sup>48</sup>

År 2004 skedde även en reform på förmånsrättens område. Detta innebar att staten förlorade sin förmånsrätt till skatter och avgifter vid konkurs. Avsikten var att företag med god framtidsutsikt skulle rekonstrueras och att bolag av motsatt slag, tidigare skulle avvecklas. Statens incitament till att bevaka fordringar förväntades öka, likaså deltagandet i ackordsförhandlingar.<sup>49</sup> Några av motiven till reformen var att det är av stor betydelse att antalet konkurser minskar och att konkurser dessutom i stort sett innebär uteslutande förluster för staten genom att tillgångar inte finns att hämta i konkursboet. Genom avskaffandet av statens förmånsrätt torde tillgången till åtgärd såsom företrädaransvar ha fått ökad betydelse för att täcka statens fordringar. Stod det klart att skatter inte inbetalats i rätt tid och ordning kunde därefter betalningskrav riktas mot den juridiska personen och dess företrädare.<sup>50</sup>

Ett förhållande som vidare kunde ha påverkat företrädaransvarsbestämmelsernas värde för staten, som blev ett aktuellt förslag i och med avskaffandet av statens förmånsrätt till skatter och avgifter i konkurs, var om det så kallade återvinningsförbudet för skatter och avgifter skulle slopas. Ett sådant avskaffande hade inneburit att inbetalningar av skatter och avgifter som skett när företagaren insett att den juridiska personen riskerar konkurs skulle kunna återvinnas till konkursboet för att delas ut till fordringsägare enligt förmånsrätten. Detta hade fått till följd att företrädaransvaret skulle återuppstå.<sup>51</sup> Ingen förändring trädde emellertid i kraft och undantaget från återvinning till konkursbo avseende skatter och avgifter regleras än i 4 kap. 1 § 2 st 1 p. konkurslagen (1987:672), KonKL.

---

<sup>45</sup> RÅ 2008 ref. 75.

<sup>46</sup> Prop. 2002/03:128 s. 1 f.

<sup>47</sup> Nyquist, Balans nr 5 2002.

<sup>48</sup> Ibid s. 55 f.

<sup>49</sup> Prop. 2002/03:49 s. 70 ff.

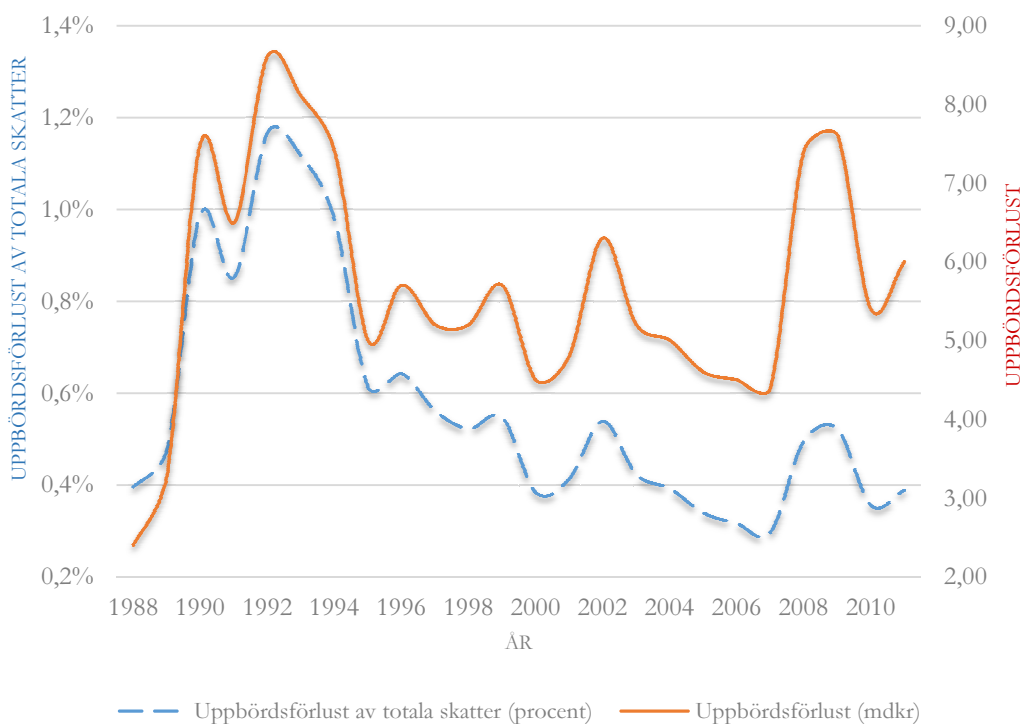
<sup>50</sup> Prop. 1996/97:100 s. 450.

<sup>51</sup> SOU 2010:2 s. 439 ff.

## 2.4 Uppbördsförlusternas storlek och variation under åren

Uppbördsförlusterna för staten, dvs. påförda men ej inbetalda skatter, har varierat med tiden men har under senare år legat på i snitt på 0,4 procent av den totala skatten.<sup>52</sup> För 2011 innebar detta en förlust för staten på 6 miljarder kronor varav ca 62 procent av beloppet var att hänföra till juridiska personers skatteskulder.<sup>53</sup> 82 procent av dessa skulder avsåg fordringar på grund av konkurser och variationen i uppbördsförluster antas till stor del förklaras med hjälp av just konkursutvecklingen i landet. Storleken på förlusterna har ökat markant i och med lågkonjunkturer och finansiella kriser.<sup>54</sup> I början av 1990-talet låg förlusterna långt över medel, 1992 uppgick exempelvis bortfallet till omkring 8,6 miljarder kronor, motsvarande 1,2 procent av det aktuella årets totala fastställda skatter.<sup>55</sup> Även 2008 års finanskris påverkade storleken avseende fastställda men ej inbetalda skatter, från att 2007 uppgå till 4,4 miljarder kronor till att 2008 vara av storleken 7,4 miljarder kronor.<sup>56</sup>

Tabell 1 – Uppbördsförluster<sup>57</sup>



<sup>52</sup> SKV, *Skatter i Sverige- Skattestatistisk årsbok 2012*, s. 101.

<sup>53</sup> Resterande 38 procent var att hänföra till fysiska personers skatteskulder.

<sup>54</sup> SKV, *Skatter i Sverige- Skattestatistisk årsbok 2012*, s. 106 ff.

<sup>55</sup> SKV, *Skatter i Sverige- Skattestatistisk årsbok 1998*, s. 122.

<sup>56</sup> SKV, *Skatter i Sverige- Skattestatistisk årsbok 2012*, s. 101.

<sup>57</sup> Uppgifterna är hämtade ur Skattestatistisk årsbok 2000 (s. 160), 2005 (s. 202) samt 2012 (s. 106) och visar förluster avseende de stora skatteslagen (inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt). Fr.o.m. 1998 har även punktskatterna hänförs till de stora skatteslagen och från år 2007 visas uppbördsförlusten inklusive ackord/skuldsanering. Uppbördsförlusterna är hänförliga till såväl juridiska som fysiska personer.



## 2.5 Sammanfattning

Reglerna om företrädaransvar trädde i kraft den 1 januari 1968. Företrädare för en juridisk person har sedan dess kunnat bli betalningsansvarig för den juridiska personens verkställda men ej inbetalda skatteavdrag, förutsatt att förfarandet skett med uppsåt eller av grov oaktsamhet från företrädarens sida. När särskilda skäl förekommit har betalningsskyldigheten kunnat jämkas eller efterges.

I och med SBL:s ikraftträdande utvidgades ansvaret till att avse samtliga skatter och avgifter bokförda på skattekontot och rekvisiten uppsåtligen eller av grov oaktsamhet ersattes av förutsättningar uttryckta i objektiva termer. Bevisbördan, att befrielsegrunder förelåg, flyttades från det allmänna till företrädaren. Konstruktionsförändringen i och med SBL:s införande ledde till en strängare tillämpning av reglerna om företrädaransvar genom att mindre hänsyn togs till omständigheter i det enskilda fallet.

För att återställa rättsläget till vad som rådde innan SBL:s tillkomst återinfördes de subjektiva rekvisiten uppsåtligen eller av grov oaktsamhet genom ändringsbestämmelser, som trädde i kraft 1 januari 2004. Förfarandet flyttades från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Detta skulle bland annat innebära samordningsfördelar och att den skattskyldige skulle få möjlighet att överklaga den grundläggande skattefordran. Utredningsskyldighet uppstod till följd därav och möjligheten att nå en överenskommelse utanför domstolsprocess reglerades.

Att staten förlorade sin förmånsrätt till skatter och avgifter i konkurs 2004 torde ha ökat betydelsen av borgenärsåtgärd i form av företrädaransvar. Likaså om förslaget om slopat återvinningsförbud för skatter och avgifter hade beviljats.

Uppbördsförlusterna har under senare år legat på i snitt på 0,4 procent av den totala skatten. År 2011 uppgick statens uppbördsförluster till 6 miljarder kronor varav ca 62 procent av beloppet var att hänföra till juridiska personers skatteskulder.

### 3 Gällande rätt

---

*I detta kapitel beskrivs gällande rätt avseende företrädaransvar. Först behandlas de ändringsbestämmelser som tillkom i och med att SFL trädde i kraft 2012 och ersatte tidigare gällande SBL. Därefter beskrivs förutsättningarna för företrädaransvar enligt bestämmelserna i 59 kap. 12-21 §§ SFL.*

---

#### 3.1 Ändringsbestämmelser

Reglerna om företrädaransvar återfinns i SFL. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2012 och innebär ett fåtal förändringar kring reglerna om företrädaransvar, jämfört med föregående bestämmelser i SBL<sup>58</sup>. En nyhet gäller tidpunkten för betalningsansvaret:

”... betalningsansvaret för den som företräder en juridisk person när en anmälan om F-skatt i ett uppenbart anställningsförhållande inte har gjorts ska knytas till den tidpunkt då anmälan skulle ha gjorts ... i stället för till skyldigheten att betala”.<sup>59</sup>

Bestämmelsen kommer till uttryck i 59 kap. 12 § 2 och 3 st SFL. Vidare tillkom reglering vad gäller överskjutande punktskatt. Bestämmelsen likställer behandlingen med det sätt som överskjuten mervärdesskatt hanteras enligt. Detta kommer till uttryck i 59 kap. 14 § som får ett vidare tillämpningsområde än vad som var fallet i SBL. Nytt är också att bestämmelsen omfattar återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt genom ansökan, där oriktiga uppgifter har lämnats.<sup>60</sup>

”Ansökningsförfarandet används för personer som har rätt att få tillbaka skatt, men som inte är skattskyldiga och därför inte kan yrka avdrag i en skattedeklaration.”<sup>61</sup>

Den tidigare bestämmelsen i SBL reglerade enbart tillgodoräknande genom att den oriktiga uppgiften lämnats i en deklaration.<sup>62</sup>

Motivet till fåtalet justeringar, avseende förutsättningarna för företrädaransvar, var att en omfattande utredning tillsattes så sent som 2002 för att undersöka företrädares betalningsansvar avseende juridiska personer. Därmed fann regeringen inga belägg till att utföra en vidsträckt granskning av bestämmelserna. Förutsättningarna i SFL är i princip de samma som i tidigare gällande SBL.<sup>63</sup>

---

<sup>58</sup> Prop. 2010/11:165 s. 505 ff.

<sup>59</sup> Ibid.

<sup>60</sup> Ibid.

<sup>61</sup> Ibid. s. 508.

<sup>62</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 46.

<sup>63</sup> Prop. 2010/11:165 s. 555.

### 3.2 Företrädaransvar enligt SFL

Bestämmelserna om företrädaransvar för en juridisk persons skatteskulder regleras i 59 kap. 12-21 §§ SFL.

En fysisk person kan bli personligt betalningsansvarig för en självständig juridisk persons skatteskulder. Samtliga skatter och avgifter bokförda på den juridiska personens skattekonto omfattas av företrädaransvaret.<sup>64</sup>

Förutsättningar för företrädaransvar regleras i 59 kap. 12-15 §§ SFL. För att betraktas som ansvarig i fråga om en juridisk persons skatteskulder krävs enligt bestämmelserna att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte gjort skatteavdrag med rätt belopp, anmält om F-skatt eller betalat in avsedda skatter eller avgifter. Betalningsskyldigheten är knuten till ursprungstidpunkten för när skatteavdraget skulle ha gjorts, anmälan skulle ha skett eller tiden för vilken skatterna eller avgifterna skulle ha inbetalats. Hänför Skatteverket skatt eller avgift avseende flera redovisningsperioder till en period, enligt 66 kap. 35 § SFL, avser förfallodagen för skatter eller avgifter som redovisas enligt perioden den ursprungliga tidpunkten för betalning.

Rekvisiten uppsåtligen eller grov oaktsamhet är också en förutsättning för företrädaransvar avseende ingående mervärdesskatt eller punktskatt som tillgodoräknats den juridiska personen, eller betalats tillbaka med ett för högt belopp genom att oriktiga uppgifter legat till grund för beräkningen. I 49 kap. 5 § SFL, avseende skattetillägg, anges när en uppgift är att anse som oriktig. Enligt huvudregeln är så fallet om uppgift som lämnats är felaktig eller om uppgift som skulle ha lämnats har utlämnats. Bestämmelsen anses relevant även vid bedömningen av företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § samma lag, men innebär inte att påförande av skattetillägg är avgörande för företrädaransvar.<sup>65</sup> Ansvaret omfattar belopp som faktiskt återbetalats men även belopp som använts för kvittning eller avräkning mot restförda skulder.<sup>66</sup>

Föreligger särskilda skäl får betalningsskyldigheten jämkas eller efterges helt. Företrädaren innehar bevisbördan vad gäller att klart visa att särskilda skäl föreligger.

Bestämmelser kring förfarandet återfinns i 59 kap. 16-18 §§ SFL. Ärenden om företrädaransvar handhas av de allmänna förvaltningsdomstolarna och det krävs inget prövningstillstånd för att målet skall tas upp av kammarrätten. Behörig förvaltningsrätt skall ta upp ärende i domstol efter ansökan från Skatteverket, ansökan kan bland annat inte ske om fordran preskriberats. I 67 kap. 4 § SFL regleras att företrädaren får överklaga beslutet som omfattas av Skatteverkets

---

<sup>64</sup> Prop. 1996/97:100 s. 446

<sup>65</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 46.

<sup>66</sup> Prop. 1993/94:50 s. 291.

ansökan, med andra ord har vederbörande även talerätt avseende den grundläggande skattefordran. Företrädaren har enligt 57 kap. 18 § SFL som huvudregel, om så önskar, rätt till muntlig förhandling i förvaltningsrätt och kammarrätt och vederbörande skall upplysas om denna rättighet, vilken är inskränkt i de fall betalningsskyldighet inte kommer att fastställas. Företrädaren har möjlighet till ersättning för kostnader i mål om företrädaransvar, enligt reglerna i 43 kap. SFL.

De allmänna förvaltningsdomstolarna är ålagda med utredningsskyldighet enligt officialprincipen, som är inskriven i 8 § 1 st. förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL. Enligt denna princip har förvaltningsdomstolarna det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillräckligt utrett. Vad som anses tillräckligt bedöms utifrån omständigheter i det enskilda fallet.<sup>67</sup> Nyqvist framhåller att domstolarnas utredningsansvar är särskilt starkt då mål om företrädaransvar är av ingripande karaktär och ofta av stor ekonomisk betydelse för den enskilde. Vidare saknar ofta den som ställs till svars för betalningsansvar ekonomiska möjligheter till juridiskt biträde.<sup>67</sup>

Möjlighet finns för företrädaren och Skatteverket att träffa en överenskommelse avseende betalningsskyldigheten, om inte med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av andra skäl framstår som olämpligt ur allmän synpunkt. Skatteverket skall enligt officialprincipen, till viss del lagfäst genom 4 § förvaltningslagen (1986:223), FL utreda att förutsättningar för att väcka talan om betalningsskyldighet föreligger innan beslut om en sådan överenskommelse fattas.<sup>68</sup> Föreligger en överenskommelse kan ärendet inte tas upp i domstol genom ansökan av Skatteverket, enligt 59 kap. 17 § SFL. Övriga förutsättningar finns stadgade i 59 kap. 19-20 §§ SFL. Där regleras att om en överenskommelse uppnås under pågående domstolsprocess, får överenskommelsen verkan först när målet återkallats och skrivits av. Fullgörs överenskommelsen skall inte ytterligare krav riktas mot företrädaren vad avser aktuella skatteskulder, fullgörandet innebär ett beskattningsbeslut som inte går att överklaga. Fullgörs inte överenskommelsen inom rätt tid påförs den juridiska personen åter sin skuld och företrädaren krediteras eventuellt inbetalt belopp.

Företrädaransvar kan inte bli aktuellt om den juridiska personen beviljats anstånd med betalningen.<sup>69</sup> I Skatteverkets handledning för företrädaransvar preciseras förutsättningarna till att det krävs beslut om betalningsanstånd senast den förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet för att förhållandet skall gälla.<sup>70</sup> Företrädaransvar bör inte heller aktualiseras om det inte finns ett beslut som bekräftar den grundläggande skattefordran.<sup>71</sup> Att den juridiska personen

---

<sup>67</sup> Nyquist, Balans nr 5 2002.

<sup>68</sup> Prop. 2002/03:128 s. 55 f.

<sup>69</sup> Ibid s. 35 ff.

<sup>70</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 53.

<sup>71</sup> Prop. 2002/03:128 s. 37.

överklagar ett beslut om skatt innebär emellertid inte att företrädaren inte kan åläggas betalningsansvar. Enligt 68 kap. 1 § SFL gäller beslut enligt samma lag omedelbart.

Företrädaren är betalningsskyldig i den mån den juridiska personen inte kan svara med egna medel för betalningen av skatteskulder.<sup>72</sup> Företrädaren har, enligt 59 kap. 21 § SFL, rätt att kräva den juridiska personen på återbetalning, så kallad regressrätt. Enligt lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m., LPS är ordinarie preskriptionstid för skattefordringar fem år. Väcks talan om företrädaransvar blir fordran en självständig skattefordran mot företrädaren och den ursprungliga skatteskulden kan preskriberas utan att det påverkar Skatteverkets indrivning mot företrädaren.<sup>73</sup>

Varje skattskyldig har ett skattekonto registrerat hos Skatteverket. På detta konto debiteras de skatter och avgifter som skall betalas och som omfattas av skattkontosystemet, med andra ord omfattas av företrädaransvaret alla skatter och avgifter enligt 2 kap. 1-4 §§ SFL, bokförda på den juridiska personens skattekonto.<sup>74</sup> Ett underskott på skattekontot är utgångspunkten för betalningsansvar. Därefter skall det kunna härledas vilka skatter eller avgifter som givit upphov till underskottet, när dessa skulle ha betalats och vem som var företrädare vid denna tidpunkt.<sup>75</sup>

Beslutar Skatteverket, enligt 59 kap. 2 § SFL, att företrädare som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp skall betala det belopp som skulle ha dragits av eller, enligt 7 §, att företrädare som inte fullgjort skyldigheten att anmäla om F-skatt är skyldig att betala det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen, är förfallodagen den dag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades, enligt 62 kap. 8 § SFL.

Skönsmässiga beslut accepteras enligt 57 kap. SFL för skatter och avgifter om den som har att inlämna deklarationen inte har fullgjort skyldigheten i det avseendet eller om brister i deklarationen alternativt underlaget för densamma gjort att skatten eller underlaget för skatten inte har kunnat beräknas på ett tillförlitligt sätt.

---

<sup>72</sup> Prop. 2002/03:128 s. 37.

<sup>73</sup> Löfgren m.fl., *Personligt betalningsansvar*, s. 124.

<sup>74</sup> Prop. 2010/11:165 s. 516.

<sup>75</sup> Löfgren m.fl., *Personligt betalningsansvar* s. 124.

### 3.3 Sammanfattning

Förutsättningarna i SFL är i princip de samma som i tidigare SBL. Motiveringen till fåtalet justeringar, avseende förutsättningarna för företrädaransvar, är att en omfattande utredning tillsattes så sent som 2002. Har företrädaren för en juridisk person, avseende betalningen av den juridiska personens skatter, agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet aktualiseras i regel betalningsskyldighet. Företrädaren kan befrias från ansvar om vederbörande kan bevisa att det föreligger särskilda skäl. Förutsättningarna regleras i 59 kap. 12-15 §§ SFL.

Ärenden om företrädaransvar handhas av de allmänna förvaltningsdomstolarna efter ansökan från Skatteverket som har att utreda om förutsättningar för företrädaransvar föreligger. Domstolarna har också utredningsskyldighet enligt officialprincipen. Företrädaren har som huvudregel rätt till muntlig förhandling och talerätt avseende den grundläggande skattefordran. Bestämmelser kring förfarandet återfinns i 59 kap. 16-18 §§ SFL.

En situation som är vanligt förekommande är att företrädaren och Skatteverket träffar en överenskommelse avseende betalningsskyldigheten. Föreligger en överenskommelse kan ärendet inte tas upp i domstol. Reglerna finns stadgade i 59 kap. 19-20 §§ SFL. Företrädaransvar kan inte bli aktuellt om den juridiska personen beviljats anstånd med betalningen och bör inte heller aktualiseras om det inte finns ett beslut som bekräftar den grundläggande skattefordran.

Företrädaren har enligt 59 kap. 21 § SFL regressrätt och preskriptionstiden på skattefordringar är i regel fem år.

Ett underskott på skattekontot är utgångspunkten för betalningsansvar. Därefter skall det kunna härledas vilka skatter eller avgifter som givit upphov till underskottet, när dessa skulle ha betalats och vem som var företrädare vid denna tidpunkt.

## 4 Företrädaransvar

---

*Lagbestämmelserna som reglerar betalningsskyldigheten innehåller vaga rekvisit som gör det oklart vilka som omfattas av företrädaransvarsbestämmelserna och hur långt kraven sträcker sig. Dessa rekvisit är företrädare, uppsåtliga eller av grov oaktsamhet samt särskilda skäl och behandlas i uppsatsen fjärde kapitel.*

---

### 4.1 Företrädare

#### 4.1.1 Lagtext

Begreppet företrädare återfinns bland annat i 59 kap. 12-15 §§ SFL. En definition av begreppet saknar uttryck i lagtext.

#### 4.1.2 Förarbeten

I propositionen till ändringsbestämmelserna avseende företrädaransvaret<sup>76</sup>, vilka trädde i kraft den 1 januari 2004, framgår att företrädaransvaret omfattar såväl legala som faktiska företrädare för den juridiska personen. Enligt utredningens betänkande<sup>77</sup> borde företrädare som begrepp definieras i lag. Företrädare skulle motsvara den person som inte har hållit sig underrättad om betalningsskyldigheten för den juridiska personens skatter, trots att denne haft sådan skyldighet på grund av det bestämmande inflytandet i bolaget. Vem som innehar den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka skulle bli avgörande och fastställas i lag. Enligt remissinstanserna kunde definitionen påverka tillämpningsområdets räckvidd, definitionen fick inte stöd av regeringen då det inte ansågs föreligga tillräckliga skäl för en begreppsbestämning och kom inte till uttryck i lagtext.<sup>78</sup>

Reglerna om företrädaransvar flyttades i princip oförändrade över till SFL i och med lagens tillkomst. I propositionen till SFL motiveras ett, till största del, oförändrat rättsläge med förklaringen att det inte ingick i utredningens uppdrag att göra en allmän översyn av reglerna kring företrädaransvar. Det förekommer ingen förklaring i förarbetena till vilka som avses med begreppet företrädare och legaldefinition saknas i SFL.<sup>79</sup> I NJA 1971 s. 296 I noteras dock att ordalydelsen i lagen innefattar varje företrädare för arbetsgivare som är juridisk person. Ordalydelsen är i den mån oförändrad.

I SOU 1965:23 anförs att reglerna om företrädaransvar genom sitt införande främst skulle syfta till att kräva betalningsansvar avseende aktiebolag, mer specifikt fåmansbolag och företrädaren för dessa. Även andra associationsformer, såsom ekonomiska föreningar och stiftelser, hade underlåtit att redovisa innehållen skatt, men inte i samma utsträckning. Enligt utredningen var det känt

---

<sup>76</sup> Prop. 2002/03:128.

<sup>77</sup> SOU 2002:08.

<sup>78</sup> Prop. 2002/03:128 s. 24.

<sup>79</sup> Prop. 2010/11:165 s. 505 ff.

förhållande att fåmansaktiebolag trots kapitalbrist och likvidationsplikt enligt ABL, drev verksamheten vidare. När konkurs till slut blev aktuellt visade det sig ofta att:<sup>80</sup>

”... tidigare skulder till enskilda fordringsägare likviderats eller i varje fall uppgått till obetydliga belopp i jämförelse med vad bolaget häftar för i fråga om skatteskulder av olika slag. Man har 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.”<sup>81</sup>

Inget nytt framkommer av senare utredningar där lagstiftarens intentioner betvivlas. Forssén ifrågasätter varför det av rättssäkerhetsmässiga skäl, av denna anledning, inte uttrycks i lagtext.<sup>82</sup>

#### 4.1.3 Rättspraxis

##### **Legala företrädare**

Legala företrädare omfattas av företrädaransvaret.<sup>83</sup> Enligt 8 kap. 35 och 36 §§ ABL är styrelsen och verkställande direktör att betrakta som legala företrädare för ett aktiebolag. Enligt Skatteverket omfattas även en styrelsesuppleant av ansvar om denne tagit del av styrelsearbetet, eller i övrigt är att betrakta som faktisk företrädare.<sup>84</sup>

Styrelsen eller verkställande direktör löper alltså risk att drabbas av personligt betalningsansvar. Medvetenhet avseende de förpliktelser som följer en post som styrelseledamot eller verkställande direktör är ett krav, det går inte att hävda att uppdraget enbart varit av formell natur. Detta konstaterade högsta domstolen, HD i NJA 1974 s. 297 där företrädaren som staten förde talan emot emellertid inte, trots styrelseledamot och ägare av bolagets aktier, ansågs ansvarig och betalningsskyldig. Detta då vederbörande inte deltagit i verksamheten och en person utanför styrelsen som dock var firmatecknare, hade haft hand om den omedelbara ledningen och skötseln av företaget. Denne hade därmed skyldigheten att fullgöra företagets förpliktelser mot det allmänna.

I NJA 1973 s. 587 undgick styrelseledamot i ett familjeföretag betalningsansvar. Vederbörandes föräldrar hade svarat för den löpande driften. Med hänsyn till arbetsuppgifternas fördelning kunde det inte åläggas henne att informera sig om bolagets skötsel och hon bedömdes inte ha haft anledning att misstänka att företaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter i fråga om inbetalning av skatt. Efter faderns död tog företrädaren aktivt del i bolagets skötsel och för

---

<sup>80</sup> SOU 1965:23 s. 181 f.

<sup>81</sup> Ibid s. 181.

<sup>82</sup> Forssén, *Företrädaransvar*, s. 64.

<sup>83</sup> Prop. 2002/03:128 s. 24.

<sup>84</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 21 ff.



skatter hänförliga till den perioden utgick betalningsansvar, emellertid jämkades beloppet.

I RÅ 2006 not. 192 undgick styrelseledamot inte betalningsansvar utifrån yrkandet att vederbörande inte känt till bolagets ekonomiska situation. I och med att han inträdde som styrelseledamot borde han ha informerat sig om bolagets situation. Inte heller att han förlitat sig på andra personer och inte själv tagit aktiv del i verksamheten utgjorde grund för befrielse.

NJA 1974 s. 423 ger stöd till förhållandet att företrädaransvaret inte anses vara begränsat till en person. I målet blev två personer i egenskap av styrelseledamöter för ett aktiebolag, tillsammans med bolaget, solidariskt betalningsansvariga för den juridiska personens skatteskulder. Stöd går också att finna i NJA 1971 s. 296 III där en VD och en styrelseledamot i ett aktiebolag ålades företrädaransvar för samma juridiska person.

#### **Faktiska företrädare**

Ansvar kan även utkrävas av den faktiska företrädaren.<sup>85</sup> Av rättstillämparen har detta ansetts vara den som utan att vara legal företrädare har ett bestämmande inflytande över ett företag och ett väsentligt ekonomiskt intresse av dess verksamhet.<sup>86</sup> Gränsdragningen avseende vad som betraktas som bestämmande inflytande respektive väsentligt ekonomiskt intresse torde göra det svårt att definiera begreppet i lagtext, enligt denna övergripande tolkning.

#### **Bestämmande inflytande och väsentligt ekonomiskt intresse**

I RÅ 2008 ref. 75 ansåg samtliga instanser att en person som innehaft en generalfullmakt, en obegränsad fullmakt utställd av bolaget, var att betrakta som faktisk företrädare för den juridiska personen, i fråga om betalningsansvar för bolagets skatteskulder. Personen hade med fullmakten ingått avtal, undertecknat deklarationerna och utfärdat fullmakt till annan person. Vidare hade personen gått i borgen för bolaget ”såsom för egen skuld”. Fullmakten respektive borgensåtagandet uppfyllde krav på bestämmande inflytande över verksamheten respektive väsentligt ekonomiskt intresse av bolagets fortsatta verksamhet.

I NJA 1979 s. 555 utgjorde aktieinnehavet i ett fåmansaktiebolag grund för att innehavaren hade ett direkt ekonomiskt intresse i verksamheten. Det bestämmande inflytandet grundade sig på att personen i praktiken hade ansvarat för den ekonomiska förvaltningen och bolagets skötsel. Fullmakter hade utfärdats vilka inneburit att vederbörande, under den aktuella perioden, förfogat över medel på post och bank. Förekomsten av en legal företrädare i det aktuella fallet, förhindrade inte den faktiske företrädaren från att bli ensam ansvarig för den juridiska personens skatteskulder.

---

<sup>85</sup> Prop. 2002/03:128 s. 24.

<sup>86</sup> NJA 1971 s. 296 I.

#### 4.1.4 Skatteverkets uttalanden

Enligt Skatteverket träffar benämningen faktisk företrädare också personer som har eller uppfattas ha en omfattande ansvarspost avseende verksamhetsdriften eller arbetsledningen. Även personer som företräder företaget utåt exempelvis vad gäller kontakten med borgenärer och kunder omfattas. Genom att se till den faktiske företrädaren kan respektive också fastställas när bulvan- eller målvaktsförhållanden föreligger.<sup>87</sup>

Enligt Skatteverket finns det vidare behov av ett utvidgat ansvar. Som det ser ut nu krävs det, för betalningsskyldighet avseende en juridisk persons skatteskulder, att personen är att betrakta som företrädare. Är personen inte att betrakta som företrädare kan denna, trots att ha varit bidragande till innehållandet av betalningen av skatter eller avgifter, inte omfattas av ansvarsbestämmelserna.

---

<sup>87</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 21 ff.

## 4.2 Uppsåtliga eller av grov oaktsamhet

### 4.2.1 Lagtext

Betalningsskyldigheten finns reglerad i 59 kap. 12-14 §§ SFL:

#### 59 kap. 12 §

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtliga eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 §, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.

#### 59 kap. 13 §

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtliga 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 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.

#### 59 kap. 14 §

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtliga eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om de oriktiga uppgifterna har lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp.

Beslutar Skatteverket, enligt 59 kap. 2 § SFL, att företrädare som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp skall betala det belopp som skulle ha dragits av eller, enligt 7 §, att företrädare som inte fullgjort skyldighet att anmäla om F-skatt är skyldig att betala det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen, är förfallodagen den dag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades, enligt 62 kap. 8 § SFL.

#### 4.2.2 Förarbeten

Rekvisiten uppsåtligen eller av grov oaktsamhet infördes 1967 och trädde i kraft 1 januari 1968, som förutsättningar för företrädaransvar då de ansågs ligga i linje med bestämmelserna kring straffansvar.<sup>88</sup>

När SFL ersatte SBL överfördes rekvisiten oförändrade till den nya lagen.<sup>89</sup> I propositionen till SFL<sup>90</sup> framkommer ingen förklaring av rekvisitens innebörd. Inte heller i propositionen till ändringar avseende bestämmelserna om företrädaransvar i SBL ges en sådan förklaring. Att de subjektiva rekvisiten skall återinföras framgår och att det i sig inte skall innebära någon skärpning av ansvaret. Syftet var tvärtom att återställa rättsläget till vad som rådde innan tillkomsten av SBL,<sup>91</sup> då ansvaret ansetts utvidgats genom tillämpningen av objektiva rekvisit.

Att bevisa uppsåt torde vara svårare än att påvisa ett agerande såsom grovt oaktsamt. Detta då medvetenheten om följderna hos den som utför handlingen är avgörande i det tidigare av dem två.

#### 4.2.3 Rättspraxis

Avseende rekvisiten har en rättsregel etablerats i rättspraxis som anger förutsättningar för befrielse från ansvar.<sup>92</sup> Denna regel motsvarar de objektiva rekvisit som reglerade förutsättningarna för ansvar i SBL fram till ändringsbestämmelserna trädde i kraft 2004.<sup>93</sup> Rättsregeln innebär att det fordras av företrädaren för en juridisk person, när denne uppmärksammas på att medel till betalning av den juridiska personens skatter saknas, att före förfallodagen för skatternas betalning vidta åtgärder för avveckling av skulderna med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Vilka åtgärder som avses kan härledas ur rättspraxis. Ansökan om eller att den juridiska personen försatts i konkurs är en av åtgärderna och, enligt Skatteverket, den mest frekventa. Vidare har ansökan om att inleda företagsrekonstruktion samt betalningsinställelse ansetts godtagbara, förutsatt att skulderna har uppkommit före vidtagandet av åtgärden. Skulder som uppkommer efter ansökan om företagsrekonstruktion eller betalningsinställelsen omfattas inte och skall betalas senast på förfallodagarna. Omfattas gör inte heller skulder som uppkommit och förfallit till betalning innan någon av åtgärderna vidtagits. Betalningsinställelsen innebär en tidsfrist under vilken lösningar på de ekonomiska problemen kan arbetas fram, men eliminerar inte risken för konkurs. En borgenär till den juridiska personen kan när som inge en ansökan om konkurs.

---

<sup>88</sup> SOU 2002:8 s. 61 f.

<sup>89</sup> Prop. 2010/11:165 s. 505f.

<sup>90</sup> Prop. 2010/11:165.

<sup>91</sup> Prop. 2002/03:128 s. 1 och 46.

<sup>92</sup> NJA 1969 s 326, NJA 1981 s. 1014 m.fl. avgöranden.

<sup>93</sup> Prop. 2002/02:128 s. 21 ff.

Avgörande för betalningsinställelsens verkan är därmed de åtgärder som därefter vidtas. Utöver redan nämnda, att den juridiska personen ansökt om eller försatts i konkurs samt ansökan om att inleda företagsrekonstruktion, räknas även ackordsförhandlingar som verksamma. Detta innebär en uppgörelse mellan den skuldsatta och dess borgenärer att en viss del av skulderna skall betalas och att resten skall skrivas av. Även skulder som förfallit till betalning kan omfattas av förhandlingarna.<sup>94</sup> Är det tal om så kallat underhandsackord, en frivillig uppgörelse är det upp till de inblandade att utforma uppgörelsen och om inte annat avtalats kan företrädaransvar inte göras gällande för de skulder som omfattas av ackordet. Kan den skuldsatta inte få till en frivillig ackordsuppgörelse kan denne begära ett så kallat offentligt ackord. Enligt en sådan uppgörelse förlorar inte en borgenär sin rätt mot andra som utöver den skuldsatta svarar för fordringen. Detta medför, enligt Skatteverkets mening att staten kan göra gällande ett fortsatt företrädaransvar efter att ett offentligt ackord genomförs.<sup>95</sup>

#### **Verksamma avvecklingsåtgärder som befrielsegrund för ansvar**

I RÅ 2007 ref. 48 har företrädaren drivit verksamheten vidare trots vetskap om att skatter i rätt tid och ordning inte skulle komma att betalas. Vederbörande ansåg att han, efter att bolaget plötsligt råkat in i en obeståndssituation, avvecklat verksamheten på ett sätt som i praktiken var att likna med en betalningsinställelse, med samtliga borgenärens intressen i beaktande. Att statens fordran bortsetts ifrån berodde på dess prioriteringsordning som borgenär, med stöd i lag. Enligt RegR hade dock inga åtgärder vidtagits för att betalningsinställelsen skall få avsedd verkan och företrädaren ålades betalningsskyldighet. Detta trots att bolagets fortsatta drift inte lett till att statens möjlighet till betalning försämrats. Skatteverket uttalade att detta saknade relevans då reglerna om företrädaransvar infördes för att förhindra skattemedel från att brukas såsom riskkapital i bolaget.

I NJA 1985 s. 13 vidtogs godtagbara åtgärder, i form av betalningsinställelse och inledande ackordsförhandlingar, när företrädaren uppmärksammats om bolagets obestånd. Företrädaren hade dock underlåtit att betala in skatt som uppkommit och förfallit till betalning efter betalningsinställelsen till följd av att vederbörande missuppfattat uttalanden från juridisk expertis, att skatten inte skulle betalas. Advokaten hade anvisats av bolagets bank och var erfaren på konkursrättens område. HD ansåg inte att grov oaktsamhet förelåg då verksamma åtgärder vidtagits och förfarandet var en följd av advokatens råd. Detta tyder på att rättsvillfarelse verkat som befrielsegrund.

I NJA 1974 s. 423 driver företrädarna till ett fåmansaktiebolag verksamheten vidare trots betydande risk för att anställdas skatt i och med påtagliga ekonomiska svårigheter inte skulle kunna inbetalas. Företrädarna erkände att detta skett

---

<sup>94</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 37 ff.

<sup>95</sup> *Ibid* s. 54 f.

uppsåtliga då de, när bolagets ekonomiska situation uppdagades, gjort bedömningen att verksamheten inte borde avvecklas. Detta skedde mot bakgrund av kontakt med jurist och revisor vilka gjort bedömningen att bolaget kunde komma på fötter om ackordsförhandlingar inleddes. Detta skedde och även betalningar ställdes in. Enligt Kunglig majestät, KM,<sup>96</sup> var dessa åtgärder inte tillräckligt verksamma genom att inte nå ut till samtliga borgenärer. Företrädarna ålades straffansvar och jämkad betalningsskyldighet för aktuell uppbördsperiod. Till den del som överenskommelse uppnåtts med Kronofogden om anstånd med skatteinbetalningen ansågs varken uppsåt eller grov oaktsamhet ha förelegat. Inte heller för den sista uppbördsterminen då åtgärder vidtagits före förfallodagen genom total betalningsinställelse och då uppdrag givits åt Köpmannaföreningens central för ackords- och konkursärenden att avveckla bolaget.

I NJA 1971 s. 296 I ansåg samtliga instanser att företrädaren för ett fåmansaktiebolag agerat åtminstone grovt oaktsamt genom att driva verksamheten vidare trots att vederbörande hade att räkna med risk för att inbetalning av skatter inte skulle verkställas i tid. Inte heller en betalningsinställelse befriade från ansvar. Efter betalningsinställelsen vitogs vissa löneutbetalningar varpå skatten drogs av men inte inbetalades. Enligt KM åtföljdes betalningsinställelsen inte av verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling med samtliga borgenärs intresse i beaktande.

#### **Andra befrielsegrunder för ansvar**

I NJA 1981 s. 1014 befriades företrädaren från ansvar på andra grunder än att verksamma åtgärder vidtagits. Trots att det fastställts att företrädaren drivit verksamheten vidare med vetskapen om att skatter i rätt ordning inte skulle kunna betalas i tid menade HD att vederbörande varken gett bevis på uppsåt eller grov oaktsamhet. Detta då Kronofogden och andra berörda myndigheter hade godkänt underlåtelsen för att möjliggöra för företrädaren att driva verksamheten vidare, i väntan på en företagsrekonstruktion.

#### **Ursäktliga omständigheter på förfallodagen och undantag**

Rättspraxis visar tecken på att ”ursäktliga omständigheter skall föreligga på förfallodagen”. Att anstånd medges efter förfallodagen- eller att en betalningsplan avtalats efter förfallodagen för de skatter som omfattas, har av företrädaren tidigare yrkats men inte godtagits utgöra skäl för betalningsbefrielse.<sup>97</sup> I och med att allt borgenärsarbete fördes över till Skatteverket, 1 januari 2008, torde risken ha minskat för att Kronofogden skulle medverka till fortsatt drift på grund av uppskov genom avbetalning. För att Kronofogden skall kunna medge uppskov krävs numera klartecken från Skatteverket dvs. att Skatteverket inte har för avsikt

---

<sup>96</sup> Högsta domstolen ansågs tidigare utöva kungens domsrätt.

<sup>97</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 41.

att vidta någon borgenärsåtgärd i form av konkursansökan eller talan om företrädaransvar.

Till viss del är dock inte förfallodagen absolut. Ursäktliga omständigheter har varit att företräddaren haft anledning att tro att skatten skulle kunna betalas i tid exempelvis berättigade förväntningar på banklån, rena förbiseenden etc.<sup>98</sup> Så fort det står klart att inbetalning inte kommer kunna ske skall dock så kallade verksamma avvecklingsåtgärder vidtas, för att underlåtenheten skall vara försvarbar. Skatteverket gör även bedömningen att godkänna underlåtenhet med skatte- och avgiftsinbetalningar som inte sker senast på förfallodagen, om det sker i början av kommande avstämningsperiod och så kallade verksamma åtgärder vidtas före det att andra skatter förfaller till betalning.<sup>99</sup>

#### 4.2.4 Särskilt om 59 kap. 14 § SFL

Möjligheten att undgå ansvar är inte densamma avseende 59 kap. 14 § SFL. Genom att företräddaren lämnat oriktig uppgift torde de avvecklingsåtgärder som annars kan befria från ansvar inte gälla.<sup>100</sup> De subjektiva rekvisiten anknyts till lämnandet av den oriktiga uppgiften, inte till underlåtenheten att betala.<sup>101</sup> Begäran om återbetalning är en aktiv handling. Företräddarens bestämmande inflytande över och betydande intresse i den juridiska personen är av betydelse.<sup>102</sup>

”Har företräddaren exempelvis kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning och även gjort det, som riskkapital eller för egen del, bör det i princip vara uteslutet att begränsa det personliga ansvaret”.<sup>103</sup>

#### 4.2.5 Skatteverkets uttalanden

I Skatteverkets handledning för företrädaransvar förklaras att det med uppsåt, i en typsituation, avses att företräddaren för en juridisk person, genom en medveten handling, innehållit skatt trots att det funnits pengar till betalning för att täcka beloppet, per förfallodagen. Detta innebär att pengar till skatten kan eller har använts till annat exempelvis betalning av andra skulder, vilket innebär att skattemedel blir riskkapital i verksamheten. Grov oaktsamhet aktualiseras i typfallet om företräddaren för en juridisk person inte har hållit sig informerad om sina skyldigheter eller det ekonomiska läget eller drivit verksamheten vidare trots att han borde insett att pengar att betala skatten med saknas.

---

<sup>98</sup> NJA 1977 s. 711 & NJA 1960 s. 238.

<sup>99</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 40 f.

<sup>100</sup> SKV, *Handledning för företrädaransvar*, s. 46.

<sup>101</sup> Prop. 1993/94:50 s. 292.

<sup>102</sup> Prop. 1996/97:100 s. 455 f.

<sup>103</sup> *Ibid* s. 456.

## 4.3 Särskilda skäl

### 4.3.1 Lagtext

Bestämmelsen om särskilda skäl återfinns i 59 kap. 15 § SFL:

59 kap. 15 §

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

### 4.3.2 Förarbeten

Förarbetena till SFL ger föga vägledning i fråga om rekvisitet särskilda skäl. I propositionen anfördes att bestämmelsen, att hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet medges om det finns särskilda skäl, ska motsvaras av den tidigare bestämmelsen i SBL.<sup>104</sup> Denna tidigare bestämmelse tillkom genom ändringsbestämmelser avseende företrädaransvaret 2004 och i propositionen avseende dessa<sup>105</sup> uttalades att bestämmelsen skall tillämpas på samma sätt som i dessförinnan gällande UBL med flera, ”således det som enligt tidigare reglering utgjorde jämkningsskäl och som utformats i rättspraxis”. I samband med 2004 års återinförande av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinfördes samma betydelse som i tidigare gällande UBL, avseende rekvisitet särskilda skäl. Vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger kan således vägledning sökas från rättspraxis tiden före tillkomsten av SBL:

”Det är enligt regeringens mening inte lämpligt att i detalj reglera vilka omständigheter som bör medföra befrielse utan rättspraxis får tjäna som vägledning. Beträffande tidigare praxis, vilken även i framtiden kommer att vara vägledande, kan nämnas t.ex. NJA 1971 s. 296 I-III, 1972 s. 205, 1973 s. 544 och 1975 s. 480 där fråga om inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse varit föremål för Högsta domstolens prövning.”<sup>106</sup>

### 4.3.3 Rättspraxis

#### Jämkning, en möjlighet av billighetsskäl

Fram till 2004 fördes talan om företrädaransvar i de allmänna domstolarna. Där etablerade HD en övergripande rättsregel. Denna innebär att möjligheten till jämkning inte skall vara regel snarare än undantag, dock skall det vara en möjlighet av billighetsskäl, det vill säga om det kan anses rimligt.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> Prop. 2010/11:165 s. 1007.

<sup>105</sup> Prop. 2002/03:128.

<sup>106</sup> Prop. 2002/03:128 s. 26.

<sup>107</sup> NJA 1993 s. 81. m.fl. rättsfall.



I NJA 1993 s. 81 var det enligt denna övergripande tolkning som HD valde att motivera jämkning av betalningsskyldighet. Företrädaren yrkade att en dåligt genomförd konkursförvaltning hade gjort att avvecklingen av företaget gett dåligt resultat och att detta skulle anses utgöra skäl för jämkning eller eftergift. Vid ett samlat övervägande, av detta yrkande men även andra omständigheter, ansåg också HD att skäl för jämkning förelåg och betalningsskyldigheten för företrädaren justerades till hälften. Två var skiljaktiga och menade att företrädaren inte gjort sannolikt att förvaltningen hanterats dåligt samt att omständigheterna i övrigt inte var godtagbara som skäl för jämkning. Även NJA 1978 s. 85 rör jämkning på grund av vissa omständigheter under konkurs.

#### **Förarbeten som vägledning vid bedömningen av särskilda skäl**

I NJA 1971 s. 296 I anförde HD att förarbeten till aktuella bestämmelser om ansvar,<sup>108</sup> trots föga vägledning, kunde ge vissa anvisningar vid bedömningen av särskilda skäl. I utredningen framgick det att med juridisk person avses, utanför dess ordalydelse i lagtext, främst aktiebolag och bland dessa fåmansbolag. För att bli betalningsansvarig krävs det att företrädaren genom eget eller närståendes aktieinnehav har ett betydande intresse av och ett bestämmande inflytande över verksamheten. HD yttrade att motsatsen därmed torde fungera som skäl för jämkning, det vill säga att företrädaren är anställd och saknar ägarintresse. Detta motiverade bedömningen avseende jämkning i det aktuella fallet. Vidare motsatte sig HD hovrättens, HovR skäl för jämkning vilket angetts vara företrädarens bristande ekonomiska förmåga. Detta som skäl skulle enligt HD innebära att möjligheten till jämkning blev regel snarare än undantag. Sammantaget med andra omständigheter kunde det dock inte uteslutas. Att företrädaren brustit i tidigare skötsel av skatteinbetalningar talade som skäl mot jämkning. Företrädaren hade bland annat tidigare fällts för betalningsansvar avseende verkställda men ej inbetalda skatteavdrag.

I NJA 1971 s. 296 II yrkade företrädaren på dåliga ekonomiska förhållanden som skäl för jämkning och även här motsatte sig HD yrkandet. Detta skedde med samma förklaring som tidigare, att jämkning skulle bli regel snarare än undantag.

I NJA 1971 s. 296 III jämkades betalningsskyldigheten utifrån en samlad bedömning av flera omständigheter i det enskilda fallet: att beskedet om bolagets krisande ekonomiska förhållanden kommit som en överraskning, att bolaget till stor del inbetalat verkställda skatteavdrag samt att tillgångar funnits för att täcka stora delar av statens aktuella skattefordringar. Skiljaktig saknade uppgifter om anledningen till bolagets obestånd och om statens ställning i konkursen.

Även i NJA 1972 s. 115 I verkade flera omständigheter tillsammans, inklusive bristande ekonomisk förmåga, till jämkning av betalningsskyldigheten. Det

---

<sup>108</sup> SOU 1965:23.

omvända fastställdes i NJA 1972 s. 115 II där högsta instans ändrade på HovR:ns beslut om betalningsbefrielse, till att i stället omfatta total betalningsskyldighet. Enligt HovR motiverades eftergift av ekonomiska svårigheter sammantaget med andra omständigheter i den enskilda fallet, något HD inte ansåg föreligga. Vissa oförutsedda motgångar hade yrkats som bidragande omständigheter, dessa var enligt HD faktorer hänförliga till företagandets risker och inget som skall bäras av det allmänna. Inte heller i NJA 1972 s. 697 utgjorde bristande betalningsförmåga, tillsammans med andra omständigheter i en samlad bedömning, särskilda skäl.

#### **Undantag från betydande intresse och bestämmande inflytande i verksamheten**

I NJA 1973 s. 544 bedömdes särskilda skäl föreligga oaktat företrädarens ägarintresse genom aktieinnehav. Betalningsskyldigheten eftergavs trots att företrädaren varit styrelseledamot samt VD och därigenom haft möjlighet till betydande inflytande över verksamheten. Vid bedömningen beaktades också företrädarens ägarintresse i bolaget, ett aktieinnehav på 50 procent. Skälen för eftergift var att möjligheten till inflytande i realiteten varit begränsade. Företrädarens ställning i företaget hade i praktiken till stor del liknat en anställd företagsledares roll. Att företrädaren ansåg sig vilseledd till att inträda som delägare samt att företrädaren har vidtagit åtgärder när han blev medveten om den innehållna skatten togs också med i den samlade bedömningen för eftergift.

Även i NJA 1975 s. 480 var det företrädarens intresse och inflytande i den juridiska personen som låg till grund för bedömningen avseende särskilda skäl. HovR ansåg att beloppet skulle jämkas då företrädarens aktieinnehav, 25 procent av aktierna i bolaget, inte varit tillräckligt för att erhålla det bestämmande inflytandet över verksamheten. Detta trots att företrädaren suttit på posten som verkställande direktör och styrelseledamot. HD ändrade beslutet då inga skäl för jämkning ansågs föreligga.

#### **Det jämkade beloppets storlek**

När delvis betalningsbefrielse aktualiserats saknas motivering till hur beloppet fastställts. Rimligtvis borde jämkning ske till ett belopp som är skäligt ur företrädarens synpunkt, så att möjligheten till återbetalning blir realistisk, samtidigt som det inte skall gynna företrädaren att inte betala in den juridiska personens skatter korrekt och i rätt tid. Enligt LPS är ordinarie preskriptionstid 5 år. Detta torde också vägas in för att fastställa det optimala beloppet vid jämkning.

#### 4.3.4 Särskilt om 59 kap. 14 § SFL

I prop. 1996/97:100 redogörs för befrielsegrunderna avseende när företrädare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som lett till tillgodoräknande alternativt återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt med ett för högt belopp, enligt 59 kap. 14 § SFL. De subjektiva rekvisiten anknyts till lämnandet av den oriktiga uppgiften, inte till underlåtenheten att betala.<sup>109</sup> Detta påverkar inte enbart de subjektiva förutsättningarna utan även de subjektiva befrielsegrunderna, vad som räknas som särskilda skäl.

”Utrymmet för inskränkningar i företrädarens betalningsskyldighet som hänför sig till de subjektiva förutsättningarna eller subjektiva befrielsegrunder bör ... vara starkt begränsat”<sup>110</sup>

Uppgiftens karaktär påverkar bedömningen. Har skatt tillgodoförts trots att exempelvis rättsläget är oklart och redovisningsfrågan svår eller ovanlig och företrädaren i och med lämnandet av uppgiften upplyser om detta kan betalningsbefrielse bli aktuellt. Betalningsbefrielse borde också bli fallet om en frivillig rättelse varit avsikten men av oförutsedda omständigheter, så inte blivit fallet.<sup>111</sup>

#### 4.3.5 Skatteverkets uttalanden

Skatteverket har uttalat att rekvisitet särskilda skäl främst förstås som en uppgift för rättstillämparen att uttolka, m.a.o. bestäms innehållet utifrån rättspraxis. Vart gränsen går för vad som är att anse som acceptabel befrielsegrund eller inte är oklart. Företrädaren har att bevisa att särskilda skäl föreligger. Myndigheterna är ålagda med utredningsskyldighet.<sup>112</sup> Utredningsskyldigheten väger tyngre om åtgärder skall vidtas på initiativ av myndighet.<sup>113</sup>

#### 4.3.6 Prövning av HFD avseende frågan om särskilda skäl föreligger

Området är även idag högst aktuellt. Angående rekvisitet meddelades i november 2012, tre prövningstillstånd av HFD. Frågan som skall behandlas och som lett till kommande prövning är om det föreligger särskilda skäl för befrielse av företrädarens betalningsskyldighet. I alla tre fall är den juridiska personen ett aktiebolag. Sökande är Skatteverket och motparten i varje enskilt fall är att betrakta som företrädare för bolaget. FR:ns bedömning var i samtliga fall att företrädaren har agerat grovt oaktsamt då ingen av de tre, före förfallodagen av skatterna eller avgifterna, vidtagit verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen.

---

<sup>109</sup> Prop. 1993/94:50 s. 292.

<sup>110</sup> Prop. 1996/97:100 s. 456.

<sup>111</sup> Prop. 1993/94:50 s. 292.

<sup>112</sup> Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 55.

<sup>113</sup> Prop. 2002/03:128 s. 56.

I KamR mål nr 1441-11<sup>114</sup> gjorde kammarrätten, KamR efter att ha ålagt företrädaren betalningsansvar då denne ansågs ha förfarit grovt oaktsamt, bedömningen att betalningsskyldigheten skulle jämkas. Skälen för avgörandet var att det efter utredning i målet framkommit att företrädaren saknat ägarintresse och det bestämmande inflytandet. Denne hade, förutom lön, inte heller haft någon egen vinning av verksamheten. Som skäl för delvis och inte hel betalningsbefrielse angav KamR det faktum att företrädaren genom bokföringen medverkat till att minska bolagets mervärdesskatt.

Bedömningen kan kopplas till den vägledning som enligt rättspraxis går att finna i förarbeten,<sup>115</sup> där avsaknad av betydande ägarintresse och bestämmande inflytande ligger till grund som skäl för jämkning.<sup>116</sup> Företrädaren saknar ägarintresse och enligt utredningen det begränsade inflytandet. Det senare motiveras inte mer än att det framgått att bolagets ägare innehaft det bestämmande inflytandet. Det beskrivs inte på vilket sätt, det framgår däremot att företrädaren varit både styrelseledamot och verkställande direktör samt till viss del medverkat till undanhållandet av skatt. Då företrädaren saknat ägarintresse och enbart uppburit lön som anställd, kan jämkning enligt HD:s etablerade rättsregel visserligen anses rimlig.

I KamR mål nr 1418-12<sup>117</sup> yrkade företrädaren på hel eller delvis betalningsbefrielse. Till stöd för sin talan anförde han att förhållanden som reklamationer från kunder och lågkonjunkturen påverkat företagets ekonomiska situation. Att han personligen lidit stor ekonomisk skada samt saknat insyn i ekonomin genom att anlita en redovisningsbyrå, som vidare bokfört bolagets försäljningar felaktigt i vederbörandes enskilda firma ansågs också ha varit bidragande faktorer. Enligt KamR kan en styrelseledamot inte lämna ifrån sig ansvaret till annan och vid tillräcklig kontroll borde den felaktiga redovisningen ha upptäckts. Företrädaren hade agerat grovt oaktsamt och särskilda skäl för jämkning avseende betalningsskyldigheten ansågs inte föreligga.

Likt NJA 1971 s. 296 I med flera kan omständigheter vid ett samlat övervägande tala som skäl för jämkning. Vilka dessa omständigheter är varierar och skall enligt regeringens mening inte heller regleras i detalj. Att tillgodose enbart den ekonomiska förmågan skulle enligt HD:s rättspraxis dock innebära att möjligheten till jämkning blev regel snarare än undantag. Faktorer hänförliga till företagandets risker skall inte bäras av det allmänna och torde inte påverka bedömningen.

---

<sup>114</sup> HFD mål nr 6935-11.

<sup>115</sup> SOU 1965:23

<sup>116</sup> se NJA 1971 s. 296 I.

<sup>117</sup> HFD mål nr 4950-12.

I KamR mål nr 2861-11<sup>118</sup> uttalade FR att kontinuerlig kontakt med Skatteverket, företrädarens goda intryck vid domstolsförhandlingen eller dennes förväntningar på att företaget skulle komma på fötter igen inte ansågs utgöra tillräckliga omständigheter för jämkning eller eftergift. Inför talan i KamR framkom dock att företrädaren led av hälsoproblem, en svår depression som krävde medicinering, hade fått ekonomin raserad, blivit tvungen att sälja sitt hus samt var arbetslös. Dessa omständigheter sammantaget ansåg rätten utgöra särskilda skäl för att delvis befria företrädaren från betalningsskyldighet.

Vid ett samlat övervägande har skäl för jämkning ansetts föreligga. Hälsoskäl får anses vara av stor vikt vid bedömningen, hänvisat till regeringens vägledande avgöranden på området.

Sammantaget kan konstateras att KamR, i två av tre fall, dömt att särskilda skäl för jämkning av betalningsskyldighet föreligger. Dessa omständigheter är, i det ena fallet, att ägarintresse saknats, likaså bestämmande inflytande över och egen vinning av verksamheten. I den andra situationen medverkar hälsoskäl, raserande ekonomi och arbetslöshet tillsammans till jämkning av betalningsskyldigheten. I det mål där grund för jämkning eller eftergift av betalningsskyldighet saknades yrkade företrädaren på att denne utöver att ha lidit stor ekonomisk skada, haft bristande insyn i verksamheten samt drabbats av yttre omständigheter såsom lågkonjunktur och kundreklamationer.

Då det rör sig om kammarrättsdomar får slutsatser beaktas med viss försiktighet. Nya omständigheter kan framkomma vid prövning i HFD som leder till en annorlunda bedömning.

#### **4.4 Sammanfattning**

En definition av företrädare finns inte uttryckt i lagtext. Ordalydelsen i lagen innefattar varje företrädare för arbetsgivare som är juridisk person och med härledning ur rättspraxis kan två former av företrädare ge vägledning för tolkning av begreppet. Genom att vända sig till ABL kan så kallade legala företrädare för aktiebolag urskiljas. Den andra delen som kan ge vägledning för tolkning av begreppet är vem som är att anse som den faktiska företrädaren för den juridiska personen i fråga. Idag tolkas det utifrån rättspraxis som den som utan att vara legal företrädare har ett bestämmande inflytande över ett företag och ett väsentligt ekonomiskt intresse av dess verksamhet. Dessa förutsättningar får sin närmare innebörd av rättspraxis.

I rättspraxis har det etablerats en rättsregel som anger när rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet inte anses förligga, det vill säga när företrädaren kan befrias från ansvar trots den juridiska personens innehållna skattemedel. Den i rättspraxis etablerade rättsregeln innebär att åtgärder skall ha vidtagits, innan skulderna

---

<sup>118</sup> HFD mål nr 0802-12.

förfaller till betalning, med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Åtgärder som godkänts i rättspraxis är konkurs, företagsrekonstruktion eller total betalningsinställelse, där den senare förutsätter att avvecklingsåtgärder därefter vidtas. Betalningsinställelse innebär en tidsfrist för företaget att lösa ekonomiska problem och är inte synonymt med att utifrån eget initiativ avveckla verksamheten. För att få önskade rättsverkningar ställs krav på åtgärdens utformning. Att ansöka om konkurs eller företagsrekonstruktion innan skatterna förfallit till betalning garanterar ansvarsfrihet. Vissa förhållanden har ansetts som godtagbara undantag från rättsregeln om förutsättningar för ansvarsfrihet. Ett är att anstånd beviljats med inbetalningen av skatt, ett annat om berörda myndigheter uppmuntrat företrädaren till fortsatt drift av verksamheten. Även förhållanden som att företrädaren missuppfattat direktiv från juridisk expertis har accepteras såsom undantag. Domstolarna gör en samlad bedömning i varje enskilt fall avseende om företrädarens agerande är att betrakta såsom uppsåtligt alternativt grovt oaktsamt eller inte.

Det har lämnats till domstolarna att tolka rekvisitet särskilda skäl och tolkningen har inte varit entydig. HD har etablerat en övergripande rättsregel på området som innebär att möjligheten till jämkning inte skall vara regel snarare än undantag men att det skall vara möjligt om det kan anses rimligt. HD har också anfört att vägledning till viss del går att finna i förarbeten. Med juridisk person avses, utanför dess ordalydelse i lagtext, främst aktiebolag och bland dessa fåmansbolag. För att bli betalningsansvarig krävs det att företrädaren genom eget eller närståendes aktieinnehav har ett betydande intresse av- och ett bestämmande inflytande över verksamheten. Motsatsen torde enligt HD därmed fungera som skäl för jämkning, det vill säga att företrädaren är anställd och saknar ägarintresse. Trots att betydande intresse av företaget och ett bestämmande inflytande över dess verksamhet föreligger tyder vissa rättsfall på att andra omständigheter kan inverka som särskilda skäl. Ur rättsfall kan det också utläsas att bristande ekonomisk förmåga eller ekonomiska svårigheter som ensamt skäl inte är tillräckligt för jämkning, men att situationen kan se annorlunda ut beroende på andra i sammanhanget relevanta omständigheter.

## 5 Sammanfattning och utvärdering

---

*I uppsatsens femte kapitel sker en sammanfattning och utvärdering av gällande rättsregler kring förutsättningarna för företrädaransvar i 59 kap. 12-15 SFL och deras tillämpning utifrån frågeställningen i problemformuleringen.*

---

### 5.1 Vilka personer kan omfattas av ansvaret?

Reglerna om företrädaransvar kan appliceras på alla typer av juridiska personer och dess företrädare. Ansvaret är inte nödvändigtvis begränsat till en företrädare.

Ett av motiven till införandet av ansvarsbestämmelserna var att aktiebolag ansågs underlåta att betala skatt i större utsträckning än andra associationsformer. Bland aktiebolagen intog fåmansbolagen en speciell ställning då ett fåtal aktieägare genom aktieinnehav har det bestämmande inflytandet över verksamheten och då det enligt utredningen SOU 1965:23, Uppbördsfrågor, visat sig att:

”... bolagsformen mer eller mindre medvetet utnyttjats för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.”<sup>119</sup>

Några ändringar har sedan dess inte framkommit som föranleder en annan bedömning. Domstolarna gör i rättspraxis klart att förekomsten av en legal företrädare såsom verkställande direktör eller styrelseledamot inte förhindrar den faktiske företrädaren från ansvar. Avgörande för den senare definitionen är om företrädaren har ett bestämmande inflytande över och ett väsentligt ekonomiskt intresse i verksamheten. Ett aktieinnehav kan verka i båda benämningar. Förutsättningarnas utformning gör således att fåmansaktiebolagen och deras företrädare träffas av ansvarsbestämmelserna, enligt syftet i förarbetena. Ett aktieinnehav kan dock skapa väsentligt ekonomiskt intresse i verksamheten men inte nödvändigtvis det bestämmande inflytandet. I rättspraxis har det bestämmande inflytandet även ansetts hänförligt till den som genom fullmakt med oinskränkt förfoganderätt ansvarar för den ekonomiska förvaltningen och bolagets skötsel. Ägarintresse genom aktieinnehav torde inte heller vara det enda som åsyftas med väsentligt ekonomiskt intresse i verksamheten. Ett borgensåtagande ”såsom för egen skuld” har i rättspraxis tytt på detsamma.

Om syftet med ansvarsbestämmelserna oförändrat främst är att kräva ansvar avseende fåmansaktiebolag och företrädaren för detta torde det kunna anses te sig lämpligt att så uttrycka i lagtext. Ordalydelsen i lagen innefattar dock varje företrädare för arbetsgivare som är juridisk person.

Det sätt på vilket bedömningen av den faktiska företrädaren sker torde kunna innebära gränsdragningsproblem. Det kan ifrågasättas om det avseende fullmakter gäller långtgående krav alla som har en generalfullmakt, för att fastställa ett bestämmande inflytande. Det kan nog krävas att innehavaren har den faktiska

---

<sup>119</sup> Se avsnitt 3.1.1 Lagtext.

maktpositionen och möjligheten att påverka den juridiska personens förvaltning. Gränsdragningsproblem lär även uppstå vad gäller ett väsentligt ekonomiskt intresse. Krav på ett inte obetydligt ekonomiskt intresse torde föreligga, varpå gränsdragningsproblem åter aktualiseras.

Begreppet företrädare har en vidare betydelse än vad som i lag är fastställt om legala företrädare. Medvetenhet om den juridiska personens ekonomiska situation är ett krav för legala företrädare, det går inte att hävda att uppdraget varit av formell natur. Detta gäller även om förekomsten av en legal företrädare inte förhindrar en faktisk företrädare från att åläggas ansvar. Det senare medför att en person bör vara på det klara med om vederbörandes ställning innebär ett väsentligt ekonomiskt intresse av och det bestämmande inflytandet över verksamheten, vilket alla gången inte torde vara alldeles uppenbart.

Frågan är i vilken utsträckning en person skulle iträda posten som exempelvis styrelseledamot om de eventuella rättsliga konsekvenserna skulle kunna förutses.

## **5.2 När och hur uppstår företrädaransvar samt hur långt sträcker det sig?**

Företrädaransvar uppstår genom att företrädaren för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet:

- inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp,
- inte har anmält om F-skatt alternativt,
- inte har betalat in avsedda skatter eller avgifter.

Betalningsskyldigheten är knuten till ursprungstidpunkten för när skatteavdraget skulle ha gjorts, anmälan skulle ha skett eller tiden för vilken skatterna eller avgifterna skulle ha inbetalats.

Företrädaransvar aktualiseras när företrädaren av uppsåt eller av grov oaktsamhet senast på förfallodagen för de aktuella skatterna underlåter inbetalningen av dessa. Beslutar Skatteverket att företrädare som inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp skall betala det belopp som skulle ha dragits av eller att företrädare som inte fullgjort skyldighet att anmäla om F-skatt är skyldig att betala det belopp som kan behövas för att betala skatten och avgifterna på ersättningen, är förfallodagen den dag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades.

Ett underskott på skattekontot är utgångspunkten för betalningsansvar. Därefter skall det kunna härledas vilka skatter eller avgifter som givit upphov till underskottet, när dessa skulle ha betalats och vem som var företrädare vid denna tidpunkt.

Alla skatter och avgifter bokförda på den juridiska personens skattekonto omfattas av ansvaret, detta innefattar mervärdesskatt och, sedan 1 januari 2012 även



punktskatt som tillgodoräknats eller återbetalats med ett för högt belopp, till följd av att oriktiga uppgifter inlämnats genom uppsåt eller av grov oaktsamhet. Att lämna oriktiga uppgifter är en aktiv handling vilket gör att de subjektiva rekvisiten anknyts till lämnandet av den oriktiga uppgiften, inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet till Skatteverket. Ett sådant belopp skall registreras på den juridiska personens skattekonto. Ansvar omfattar belopp som faktiskt återbetalats men även belopp som använts för kvittning eller avräkning mot restförda skulder.

Det är Skatteverket som utreder om förutsättningar för ansvar föreligger. Företrädaren för en juridisk person anses ha agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet om vederbörande senast på förfallodagen för de aktuella skatterna trots att medel funnits till betalning underlåtit skattebetalningen, eller att företrädaren inte har hållit sig informerad om sin skyldighet att betala skatten alternativt drivit verksamheten vidare trots att han borde insett att pengar att betala skatten med saknas. Hur Skatteverket gör sitt urval av fall där företrädaransvar kan komma i fråga regleras inte, dock föreligger utredningsskyldighet. Föreligger förutsättningar kan Skatteverket ansöka om företrädaransvar hos behörig förvaltningsrätt, att ta upp ärendet i domstol.

Ett domstolsförfarande är dock inte det enda alternativet. En överenskommelse kan träffas mellan företrädaren för den juridiska personen och Skatteverket. Möjligheten att ingå en överenskommelse torde innebära både för- och nackdelar. Den enskilde slipper domstolsprocessen och kan vidare förhandla om beloppets storlek. Staten kan genomföra en effektiv indrivning av obetalda skatter samt att ingåendet av överenskommelser torde avlasta domstolarna. Dock torde möjligheten innebära brist på förutsebarhet och likabehandling.

Företrädaren är betalningsskyldig i den mån den juridiska personen inte kan svara med egna medel för betalningen av skatteskulderna. Företrädaren har regressrätt dvs. rätt att kräva den juridiska personen på återbetalning. Preskriptionstiden för en skattefordran är i regel fem år.

Förutsättningarna för att ett agerande är att anse som uppsåtligt eller grovt oaktsamt finns inte uttryckta i lagtext och förarbeten ger föga vägledning. Rekvisiten infördes då de ansågs ligga i linje för reglerna kring straffansvar. Att företrädaren driver verksamheten vidare trots, att medel saknas för betalning av skatterna beaktas som grovt oaktsamt. Detta torde vara ett tecken på reglernas i realiteten stränga tillämpning. Att företrädaren har förhoppningar på den juridiska personens fortsatta drift pga. att betalningssvårigheterna exempelvis förväntas vara tillfälliga, är ett agerande som i regel beaktas som grovt oaktsamt.

Att bevisa uppsåt torde vara svårare än att påvisa ett agerande såsom grovt oaktsamt. Detta då medvetenheten om följderna hos den som utför handlingen är

avgörande i det tidigare av dem två. Detta framkommer också i berörda rättsfall, där grov oaktsamhet vanligtvis är ansvarsgrundande.<sup>120</sup>

### 5.3 När kan företrädaren befrias från ansvar?

En företrädare kan undgå ansvar utifrån vissa befrielsegrunder. Om uppsåt eller grov oaktsamhet ansetts föreligga kan särskilda skäl tala för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten.

Är företrädaren passiv vid förfallodagen för den juridiska personens skatter aktualiseras i regel betalningsskyldighet. En företrädare anses inte ha agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet och kan då undgå ansvar, om verksamma åtgärder vidtagits senast på förfallodagen för den juridiska personens aktuella skatter och hänsyn vidtagits till samtliga borgenärens intressen. Att den juridiska personen ansökt om eller är försatt i konkurs, eller ansökt om inledande av företagsrekonstruktion är konkreta åtgärder som får stark giltighet genom att omfattas av ett domstolsförfarande. En betalningsinställelse som en självständig åtgärd måste genomföras på ett visst sätt för att få önskade rättsverkningar, det ställer krav på kontroll över den juridiska personens förvaltning samt att alla fordringsägare nås av åtgärderna.

Utöver att verksamma avvecklingsåtgärder vidtagits har som befrielsegrund också verkat att berörda myndigheter medverkat till fortsatt drift eller att anstånd har medgivits avseende betalningen, före det att skatterna förfallit till betalning. Det är inte upp till företrädaren för den juridiska personen att besluta om verksamhetens fortsatta drift, det är istället upp till samhälleliga organ att göra den bedömningen. Även berättigade förväntningar på ett banklån har godtagits som befrielsegrund, verksamma avvecklingsåtgärder vidtogs dock när företrädaren blivit medveten om att medlen inte skulle flyta in vilket var avgörande för bedömningen.

Då domstolen genom förutsättningarnas subjektiva innehåll tillåts göra en samlad bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall kan andra förhållanden tala för en annorlunda bedömning trots de i rättspraxis utvecklade befrielsegrunderna. Ett intressant exempel är NJA 1985 s. 13 där en betalningsinställelse med inledande ackordsförhandlingar fick giltighet som verksam avvecklingsåtgärd trots att företrädaren, som verkställande direktör, hade underlåtit att så som förpliktigar vederbörande betala in skatter som uppkommit efter betalningsinställelsen. Detta skedde till följd av att företrädaren missuppfattat uttalanden från juridisk expertis.<sup>121</sup> Utifrån HD:s dom har rättsvillfarelse verkat som befrielsegrund för betalningsansvar. Detta kan ifrågasättas då det som legal företrädare följer skyldighet att förvissa sig om den juridiska personens ekonomiska situation och

---

<sup>120</sup> Se avsnitt 3.2.3 Rättspraxis.

<sup>121</sup> Ibid.

hur bolaget skall förfara med de obetalda skatterna.<sup>122</sup> Gränsdragningsproblem torde kunna aktualiseras avseende hur högt kraven kan ställas.

Anses företrädaren ha agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet kan vederbörande trots detta helt eller delvis befrias från ansvar om företrädaren kan bevisa att särskilda skäl föreligger. Vägledning för bedömningen av innehållet av särskilda skäl söks i rättspraxis.

En rättsregel är etablerad i rättspraxis som innebär att viss restriktivitet vid bedömningen av särskilda skäl är motiverad. Det är fråga om en undantagsbestämmelse, som ska vara en möjlighet av rimlighets-skäl. Skulle ekonomiska svårigheter verka som särskilda skäl skulle jämkning mest troligt bli regel snarare än undantag. Tillsammans med andra omständigheter kan det dock inte uteslutas. Utifrån denna generella förklaring har även vissa omständigheter under konkurs, tillsammans med andra faktorer lett till jämkning.<sup>123</sup> På detta sätt sker också den övergripande tolkningen, dvs. att flera omständigheter beaktas i de olika fallen för att avgöra om särskilda skäl för hel eller delvis betalningsbefrielse föreligger.

Omständigheter som inte har fått genomslag är exempelvis när företrädaren saknat förståelse för de skyldigheter uppdraget som verkställande direktör eller styrelseledamot omfattar eller att vederbörande gjort bedömningen att fortsatt drift skulle klara ut de ekonomiska problemen. Även företrädarens brister i tidigare skötsel av skattebetalningar talar mot jämkning samt motgångar som är hänförliga till företagandets risker och som inte skall bäras av det allmänna. Vissa oförutsedda motgångar har dock godtagits som skäl för jämkning, som att den ekonomiska situationen kommit som en klar överraskning. Bedömningen är inte entydig, vilket kan förstås av att flera omständigheter tillsammans beaktas i det enskilda fallet.

I förarbeten (Prop. 2002/03:128) hänvisas till rättsfall som skall anses vägledande vid bedömningen av särskilda skäl. Bland dessa har särskilda skäl ansetts föreligga med hänsyn till företrädarens tillstånd, exempelvis sjukdom, ålder, ekonomisk förmåga samt inflytande och ekonomiskt intresse av verksamheten.

HD har funnit viss vägledning i förarbeten. Med juridisk person förstås utanför dess ordalydelse i lagtext, främst aktiebolag och bland dessa fåmansbolag. För att bli betalningsansvarig krävs då att företrädaren genom eget eller närståendes aktieinnehav har ett betydande intresse av och ett bestämmande inflytande över verksamheten. Jämkning torde då vara en möjlighet när motsatsen föreligger det vill säga när företrädaren är anställd och saknar ägarintresse. Trots att ägarintresse föreligger genom aktieinnehav kan inflytandet dock vara begränsat vilket leder till att företrädarens roll i praktiken är att jämföras med en anställd företagsledare. Detta förhållande kan också verka som skäl för jämkning.

---

<sup>122</sup> Jmf avsnitt 3.1.2 Rättspraxis, legala företrädare.

<sup>123</sup> Se avsnitt 3.3.3 Rättspraxis.

I NJA 1973 s. 544 konkretiserades uttalandet då betalningsskyldigheten eftergavs trots att företrädaren var verkställande direktör, styrelseledamot och aktieägare med ett innehav på 50 procent av aktierna i den juridiska personen. Med i beräkningen har just ett i realiteten begränsat inflytande beaktats tillsammans med andra omständigheter i det aktuella fallet.<sup>124</sup>

Det har lämnats till domstolarna att tolka rekvisitet särskilda skäl. Tillämpningen är inte entydig och klar. Omständigheter i det enskilda fallet beaktas vilket skulle göra det svårt att reglera i lagtext. Emellertid tillåts domstolarna vara flexibla i bedömningen och det ges utrymme för subjektiva värderingar. Likabehandling kan inte garanteras, dock torde det i situationer där det enskilda fallets omständigheter beaktas vara svårt att avgöra vilka fall som kan anses vara så jämförbara att de bör behandlas lika.

Möjligheten att undgå ansvar är inte densamma avseende mervärdesskatt eller punktskatt som tillgodoräknats- eller återbetalats med ett för högt belopp genom att oriktiga uppgifter lämnats av uppsåt eller grov oaktsamhet. Att lämna oriktiga uppgifter är en aktiv handling, till skillnad från underlåtenhet att betala skatt. Detta gör att utrymmet för inskränkningar i företrädarens betalningsskyldighet bör vara starkt begränsat. Avvecklingsåtgärder som annars kan befria från ansvar torde inte gälla. Har företrädaren kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning och även gjort det, som riskkapital eller för egen del, bör det i princip vara uteslutet att begränsa det personliga ansvaret. Uppgiftens karaktär påverkar dock bedömningen. Har skatt tillgodoförts trots att exempelvis rättsläget är oklart och redovisningsfrågan svår eller ovanlig och företrädaren i och med lämnandet av uppgiften upplyser om detta kan betalningsbefrielse bli aktuellt. Betalningsbefrielse borde också bli fallet om en frivillig rättelse varit avsikten men av oförutsedda omständigheter, så inte blivit fallet.

#### **5.4 Sammanfattning**

Syftet med uppsatsen är att analysera gällande rättsregler kring förutsättningarna för företrädaransvar i 59 kap. 12-15 §§ SFL och deras tillämpning. Detta för att bringa klarhet i de vaga rekvisit som reglerar villkoren kring företrädaransvar.

Företrädaren för en juridisk person kan bli betalningsansvarig för dennes skatteskulder om företrädaren agerat av uppsåt eller grov oaktsamhet avseende skatternas betalning. Finns särskilda skäl kan hel eller delvis betalningsbefrielse aktualiseras.

Avseende *företrädare* innefattar ordalydelsen i lagen varje företrädare för arbetsgivare som är juridisk person. Syftet vid reglernas införande var dock främst att kräva betalningsansvar avseende fåmansaktiebolag och företrädaren för detta och inget nytt framkommer av senare utredningar där syftet ifrågasätts. Den

---

<sup>124</sup> Se avsnitt 3.3.3 Rättspraxis.

faktiska företrädaren, den med ett väsentligt ekonomiskt intresse av och ett bestämmande inflytande i verksamheten kan trots förekomsten av legal företrädare, styrelseledamot eller verkställande direktör, åläggas ansvar. Förutsättningarnas utformning gör således att fåmansaktiebolagen och deras företrädare träffas av ansvarsbestämmelserna, enligt syftet i förarbetena. Den faktiska företrädaren kan dock vara annan än delägare i fåmansaktiebolag. Vad som, utöver aktieinnehav i ett fåmansaktiebolag, räknas som väsentligt ekonomiskt intresse och bestämmande inflytande torde kunna leda till gränsdragningsproblem.

Bestämmelsen om en företrädare betraktas ha agerat  *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet*  tillämpas i realiteten strängt. I regel föreligger uppsåt eller grov oaktsamhet om företrädaren förhållit sig passiv på förfallodagen för de aktuella skatterna. Ett beslut att fortsätta verksamheten med förhoppningar på verksamhetens fortsatta drift genom exempelvis tillfälliga betalningssvårigheter är exempel på ett beslut som i regel betraktas som grovt oaktsamt. Den övergripande tolkningen skapar dock utrymme för att viss hänsyn kan tas till omständigheter i det enskilda fallet och företrädaren har möjlighet till hel eller delvis befrielse om särskilda skäl föreligger.

Avseende  *särskilda skäl*  uttalades senast i prop. 2002/03:128 att det inte är lämpligt att i detalj reglera vilka omständigheter som utgör särskilda skäl, på området torde det lämpa sig att domstolen har möjlighet att göra den bedömningen, en samlad bedömning av olika omständigheter i det enskilda fallet. Att förutsättningarna inte finns uttryckta i lagtext leder till att domstolarna kan vara flexibla vid bedömningen av särskilda skäl och avseende det jämkade beloppets storlek. Övergripande tolkningar har etablerats i rättspraxis som bistår vid bedömningen av rekvisitet särskilda skäl och förarbeten hänvisar till rättspraxis, vilken skall fungera som vägledande vid prövningen om hel eller delvis betalningsbefrielse föreligger.

Innebörden av rekvisiten företrädare, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet samt särskilda skäl inte uttrycks i lagtext. Rekvisiten avseende förutsättningarna för företrädaransvar är desamma idag som vid ansvarsbestämmelsernas införande på 60-talet och rättspraxis fungerar som vägledande vid tolkningen och tillämpningen av dessa rekvisit, där övergripande tolkningsregler etablerats och domstolarna ges utrymme att i övrigt, till stor del, beakta omständigheter i det enskilda fallet. Detta skapar utrymme för subjektiva värderingar. Det leder vidare till svårigheter vad gäller att avgöra vilka fall som kan anses vara så jämförbara att de bör behandlas lika och de rättsliga konsekvenserna av ens handlingar kan till viss del inte förutses.

## 6 Källförteckning

### *Offentligt tryck*

- SOU 1965:23 Uppbördsfrågor
- SOU 2002:8 Företrädaransvar
- SOU 2010:2 Ett samlat insolvensförfarande – förslag till ny lag
- Prop. 1967:130 Förslag till förordning om ändring i uppbördsförordning m.m.
- Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
- Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
- Prop. 2002/03:49 Nya förmånsrättsregler
- Prop. 2002/03:128 Företrädaransvar m.m.
- Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

### *Litteratur*

- Bernitz, Ulf, *Personligt betalningsansvar för aktiebolags obetalda momsskulder - rättsutredning mot bakgrund av EG-rätten*, Svenskt Näringsliv 2008.
- Folkesson, Enar, *Företaget i ekonomisk kris - en inblick i insolvensjuridiken* (7:e uppl.), Stockholm 2009.
- Forssén, Björn, *Företrädaransvar - för juridiska personers skatteskulder*, Stockholm 2012.
- Frändberg, Åke, *Om rättssäkerhet*, Juridisk tidskrift nr 2 2000/01, s. 269-280.
- Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning*, Svensk Skattetidning, nr 8 1998.
- Löfgren, Kent, Lagerstedt, Anders, Persson Österman, Roger & Svensson, Bo, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd* (4:e uppl.), Stockholm 2009.
- Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen*, Skattenytt 2009, s. 193-198.

Nyquist, Kerstin, *Förslaget om företrädaransvar – en positiv ”återställare”*, Balans nr 5 2002.

Nyquist, Kerstin, *Skärpt personligt betalningsansvar för juridiska personers företrädare*, Svensk Skattetidning, nr 5 1998.

Persson Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, Svenskt Näringsliv 2008.

Persson Österman, Roger & Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, Svensk Skattetidning, nr 1 2009, s. 85-103.

Peczenik, Alexander, *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, Skattenytt 1998, s. 536-540.

Pezcenik, Alexander, *Juridikens teori och metod - en introduktion till allmän rättslära*, Stockholm 1995.

Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling - principer för rättsfallsanalys*, Skattenytt 2011, s. 113-125.

Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, 2009.

Skatteverket, *Skatter i Sverige - Skattestatistisk årsbok 2012*, 2012.

Skatteverket, *Skatter i Sverige - Skattestatistisk årsbok 1998*, 1998.

### ***Rättsfallsregister***

#### Högsta domstolen

NJA 1971 s. 296 I-III

NJA 1972 s. 115 I-II

NJA 1972 s. 697

NJA 1973 s. 544

NJA 1973 s. 587

NJA 1974 s. 297

NJA 1974 s. 423

NJA 1975 s. 480

NJA 1978 s. 85

NJA 1979 s. 555

NJA 1981 s. 1014

NJA 1985 s. 13

NJA 1993 s. 81

NJA 1994 s. 170

#### Regeringsrätten

RÅ 2006 not. 192

RÅ 2007 ref. 48

RÅ 2008 ref. 75

#### Kammarrätt

Kammarrätten i Göteborg mål nr 1441-11

Kammarrätten i Göteborg mål nr 1418-12

Kammarrätten i Göteborg mål nr 2861-11