



Björn Forssén, juris doktor och civilekonom.

Fördjupning

2026.08.28 | Uppdaterad: 2026.09.03

Nya regler om företrädaransvar men rättssäkerhetsfrågan för den enskilde kvarstår

Den 30 juni 2026 infördes nya regler om befrielse och rådrum beträffande företrädaransvarsreglerna i skatteförfarandelagen. Det är återigen fråga om att rättssäkerheten för företrädare för exempelvis aktiebolag ska förbättras vid tillämpningen av reglerna. Björn Forssén återknyter här till sin fördjupningsartikel i Balans 2021 där han kommenterade utredningen SOU 2020:60 – vilken nu till slut har lett till en reform. Björn Forssén ifrågasätter i den här fördjupningsartikeln om lagstiftaren har lyckats bättre med de färdiga reglerna.

Annons

*text:***Björn Forssén**

*illustration:***Erik Backlund**

Övergripande konklusion angående de nya reglerna om befrielse och rådrum

Utredningen SOU 2020:60, Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn, skulle ha lett till nya regler om befrielse från företrädaransvar och rådrum med betalning av Skatteverkets (SKV) krav på grund av sådant ansvar redan den 1 januari 2022, men så skedde inte. Lagstiftaren har dock kommit igång igen med sin översyn, och regeringen lämnade en proposition, prop. 2025/26:52 – Det skatterättsliga företrädaransvaret – nya regler om

befrielse och rådrum, baserad på nämnda utredning, och det ledde till en reform den 30 juni 2026 avseende just dessa frågor angående företrädaransvarsreglerna i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, genom SFS 2026:561.

Jag anser att de nya reglerna om befrielse och rådrum i 59 kap. 15 och 15 a–c §§ SFL inte kan förväntas innebära någon förbättrad rättssäkerhet för den enskilde vid tillämpningen av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12–21 §§ SFL. Jag återknyter till de frågor som var centrala i min artikel i Balans fördjupning 2021-06-21 (nr 3/2021 s. 9–16, Företrädaransvar – kommentarer av ett förslag om regeländringar). Min konklusion är att även det fortsatta lagstiftningsarbete som har skett efter utredningen SOU 2020:60 saknar den av mig efterlysta helhetssyn som skulle främja rättssäkerheten vid tillämpningen av företrädaransvarsreglerna för den enskilde. Detta är viktigt, eftersom reglerna är så ingripande som de är för den enskilde. Med stöd av företrädaransvarsreglerna kan staten företrädd av SKV bryta igenom den aktiebolagsrättsliga principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett bolags skulder. Genom reglerna i fråga kan den enskilde i egenskap av företrädare för exempelvis ett aktiebolag åläggas ett personligt betalningsansvar (företrädaransvar) för bolagets skatteskulder, om rekvisiten för sådant ansvar i 59 kap. 12–14 §§ är uppfyllda.

Sålunda anser jag alltjämt att en analys av företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL måste ske i ett större rättssystematiskt perspektiv för att de ska kunna förväntas bli tillämpade rättssäkert för den enskilde av SKV och förvaltningsdomstolarna. Regeringens proposition 2025/26:52, som ledde till de nya reglerna i år om befrielse och rådrum, hade bara samma kosmetiska funktion som jag anförde beträffande den ursprungliga utredningen.

Reformen angående befrielse och rådrum förstärker inte rättssäkerheten

Med en kosmetisk funktion avser jag att lagstiftaren har i princip enbart flyttat runt rekvisit i olika sammanhang i SFL, och ingenting nytt har kommit ut som skulle öka rättssäkerheten för den enskilde vid SKV:s och förvaltningsdomstolarnas tillämpning av företrädaransvarsreglerna. Reformen av befrielseregeln och införandet av reglerna om rådrum innebär endast att rekvisitet ”särskilda skäl” har överförts från befrielseregeln, 59 kap. 15 §, till de nytillkomna reglerna om rådrum i 59 kap. 15 a–c §§. Rekvisitet anges numera i 15 a §, där det också framgår vad som ska ”särskilt beaktas” vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum. Samtidigt har ”särskilda skäl” för befrielse från betalningsansvar i 15 §, med förebild från 51 kap. 1 § om befrielse från särskilda avgifter såsom skattetillägg, ändrats till ”oskäligt” med en uppräkning av vad som särskilt ska beaktas vid oskälighetsprövningen.

Även om företrädaransvarsmål inte är skattemål, ska oskälighetsprövningen också därvidlag ytterst ske med hänsyn till proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL i den enskildes intresse. På så sätt är det ingen skillnad mellan prövningen av oskälighet beträffande befrielse från företrädaransvar för företrädaren för exempelvis ett aktiebolag jämfört med frågan om befrielse från skattetillägg för bolaget i det underliggande skattemålet. Jag hoppas att jag inte blir sannspådd på denna punkt. Emellertid anför jag att eftersom reformen i fråga inte har

genomförts med en ordentlig analys av rättssäkerheten beträffande reglerna om uppkomsten av själva företrädaransvaret enligt 59 kap. 12–14 §§, finns det – utifrån min erfarenhet – ingenting som talar för att SKV och förvaltningsdomstolarna ska upphöra med att avfärda befrielsefrågan med i stort sett en floskel. En sådan uttrycks ofta med att omständigheterna är sådana att grund för hel eller delvis befrielse från betalningsansvar inte kan anses föreligga – ibland med den tillika intetsägande preciseringen att prövningen av oskälighetsrekvisitet skett utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

En förstärkt rättssäkerhet genom rättstillämpningen kan anföras i resningsärende

Om det är så att rättstillämpningen skulle komma att visa på en verklig förstärkning av rättssäkerheten vid tillämpningen av företrädaransvarsreglerna, kan det enligt min uppfattning vara läge för både ett aktiebolag och dess företrädare att ansöka om resning. Därvidlag får jag uppmärksamma att reformen den 30 juni 2026 saknar övergångsbestämmelser, och att företrädaren för bolaget har bevisbördan för att grund för befrielse från företrädaransvar föreligger, men det är SKV som ex officio ska pröva frågan om befrielse från skattetillägg i det underliggande skattemålet. Därför anser jag att en verklig förstärkning av rättssäkerheten för den enskilde av frågan om befrielsegrunderna avseende företrädaransvaret bör slå igenom också för en tidigare gjord negativ oskälighetsprövning av skattetilläggsfrågan för bolaget.

Exempel på frågor om rådrumsinstitutet som återstår för lagstiftaren att besvara

De nytillkomna reglerna om rådrum i 59 kap. 15 a–c §§ innebär att en företrädare som kan komma att bli betalningsskyldig för en juridisk persons skatt eller avgift enligt huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § kan ansöka hos SKV om ett rådrum på två månader från den ursprungliga betalningstidpunkten för den juridiska personens skuld, vilket SKV ska bevilja genom beslut om inte särskilda skäl talar emot det. Med hänvisning till min artikel i Balans fördjupning 2021-06-21 anser jag att följande frågor väl exemplifierar vad som alltjämt återstår för lagstiftaren att besvara på temat rättssäkerhet för den enskilde efter reformen den 30 juni 2026.

I förstone ställer jag mig frågan hur andra än SKV eller en förvaltningsdomstol uppfattar en företrädares ansökan om rådrum beträffande företrädaransvaret. Det är tämligen uppenbart för mig att ett förtydligande är nödvändigt, så att en ansökan om rådrum inte ska uppfattas som att företrädaren vidgår uppsåt eller grov oaktsamhet enligt reglerna om uppkomsten av företrädaransvar i 59 kap. 12–14 §§ SFL. Det skulle belasta företrädaren om en till den av SKV till förvaltningsrätten ingivna stämningsansökan mot denne underliggande skatteutredningen går vidare till Ekobrottsmyndigheten. Det vore särskilt orättvist, då SKV:s beslut om rådrum inte är överklagbara enligt 67 kap. 5 § SFL.

Frågan är fortfarande också varför rådrum ska gälla för huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 §, men inte enligt 12 och 14 §§. Det främjar inte en neutral tillämpning av reglerna att det görs skillnad mellan å ena sidan företrädarens ansvar för exempelvis ett aktiebolags

obetalda utgående moms eller för ett av SKV vägrat avdrag för ingående moms som bolaget inte återbetalat – jfr 13 § – och å andra sidan företrädarens ansvar för SKV:s krav på att bolaget ska återbetala för högt tillgodoräknad överskjutande ingående moms – jfr 14 §.

Reformen borde ha samordnats med reformen om åtgärder mot momsbedrägerier

I sistnämnda hänseende får jag också anknyta till min kritik av lagstiftarens arbete med utredningen Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, där delbetänkandet SOU 2023:49 och slutbetänkandet SOU 2024:32 – tillika med avsevärd fördröjning – ledde till lagstiftning den 1 april och 1 juli 2026 angående skattebrott och skatteförfarandet, genom SFS 2026:109 och 110 och SFS 2026:707. Även den reformen genomfördes utan en helhetssyn från lagstiftaren på rättssäkerheten för den enskilde, och därvidlag får jag särskilt nämna följande.

I Balans fördjupning 2026-06-25 berörde jag just den särskilda företrädaransvarsregeln om överskjutande ingående moms i 59 kap. 14 § SFL, och anförde att lagstiftningsåtgärderna den 1 april och 1 juli 2026 borde ha samordnats. Regeringen berörde begreppet oriktig uppgift i samband med åtgärderna den 1 april 2026 avseende skattebrott och skattetillägg. Eftersom 14 § – till skillnad från 12 och 13 §§ – innehåller uttrycket oriktiga uppgifter, och inte bara de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet, borde regeringen ha beaktat 14 § också när det nya kapitlet (63 a) i SFL om när överskjutande ingående moms inte ska tillgodoräknas infördes den 1 juli 2026. Åtgärderna mot exempelvis momsbedrägerier av så kallad karuselltyp infördes således utan en helhetssyn på den enskildes rätt till rättvis rättegång och egendomsskydd. De ger ingen rättssäker syn på vad som kan drabba en seriös företagare som råkat in i en kedja av karusellhandel. Min bedömning är att den omständigheten att åtgärderna avseende skattebrott och skatteförfarandet genomfördes i två steg 2026 ger ett osäkert resultat för att motverka karusellhandel, vilket drabbar staten men även ur konkurrenssynpunkt de seriösa företag som råkat in i en transaktionskedja med karusellhandel.

Beträffande huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL föreligger också ett behov av klargörande angående moms. Det rör sig om den särskilda betalningsskyldigheten enligt 16 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200) för felaktig debitering av moms i en faktura. Den som utfärdar en faktura och benämner ett belopp däri för mervärdesskatt (moms), trots att den exempelvis avser en skentransaktion eller en verklig transaktion som inte är skattepliktig, är betalningsskyldig för beloppet så länge denne inte utfärdar en kreditnota. I nr 3/2026 av Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) publiceras min artikel Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms. Där nämner jag med hänvisning till vad jag har anfört bland annat i Balans fördjupning 2025-05-15, att det bör klarläggas i SFL om SKV med stöd av 13 § kan genomdriva en talan om personligt betalningsansvar mot en företrädare för exempelvis ett aktiebolag för dess skuld avseende felaktigt debiterad moms på samma sätt som för en äkta utgående moms. I den artikeln var det en av de rättsfrågor som jag anförde kvarstår efter SOU 2024:32. Jag kopplade den också till frågan om omfattningen av befrielseinstitutet avseende vissa skatter och avgifter i 60 kap.

1 § SFL, och om företrädaren för bolaget med stöd av det kan anföra synnerliga skäl för befrielse från personlig betalningsskyldighet för beloppet som bolaget felaktigt benämnt moms. Mot bakgrund av genomgången i denna artikel anser jag att det skulle ha stärkt rättssäkerheten för den enskilde, om utredningen SOU 2020:60 hade berört även befrielseinstitutet.

Sålunda borde det fortsatta lagstiftningsarbetet efter SOU 2020:60 ha samordnats med det avseende SOU 2023:49 och SOU 2024:32. Då kunde reformerna den 30 juni 2026 respektive den 1 april och 1 juli 2026 ha införts med en helhetssyn på rättssäkerheten för den enskilde.

Källor:

Balans fördjupning 2021-06-21 (nr 3/2021 s. 9–16), Företrädaransvar – kommentarer av ett förslag om regeländringar, av Björn Forssén

Balans fördjupning 2025-05-15, Frågor med anledning av slutbetänkandet Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier, av Björn Forssén

Balans fördjupning 2026-06-25, Revisorns roll som vittne när klienten råkat in i karusellhandel, av Björn Forssén

JFT 3/2026, Befrielseinstitutet i det svenska skatteförfarandet och felaktigt debiterad moms, av Björn Forssén (publiceras efter sommaren 2026)

Prop. 2025/26:52 – Det skatterättsliga företrädaransvaret – nya regler om befrielse och rådrum

SOU 2020:60 – Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn

SOU 2023:49 – Skyddet för EU:s finansiella intressen Ändringar och kompletteringar i svensk rätt

SOU 2024:32 – Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier