



*Företrädaransvar
för skatteskulder
hos juridiska
personer*

Andra upplagan

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

© Björn Forssén och Melker Förlag Januari 2018
Titel: Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Andra upplagan
Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-248-5

Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Andra
upplagan

FÖRORD

Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Andra upplagan ger en introduktion till företrädaransvarsinstitutet på skatteområdet. Den innebär också en reflektion över hur det institutet har förändrats sedan det introducerades 1968. Staten har gradvis flyttat fram sina positioner, t.ex. genom att ett ansvarsgenombrott sedan 1998 är möjligt för Skatteverket att åstadkomma gentemot en företrädare för exempelvis ett aktiebolag beträffande alla skatter som omfattas av skattekontosystemet. Ett grundtema i detta arbete är frågan om lagstiftaren och förvaltningsdomstolarna – dit företrädaransvarsmålen överflyttades från allmän domstol 2004 – kan utgå från att äldre rättspraxis fortsatt bör vara vägledande för bedömningen av de subjektiva rekvisiten för betalningsskyldighet för företrädaren beträffande den grundläggande skatteskulden hos den juridiska personen. Arbetet kan ses som en uppdatering av mitt examensarbete vid Göteborgs universitet vårterminen 1985, Uppbörd, företrädaransvar (77 a § uppbördslagen).

Skatteförfarandelagen (2011:1244), infördes den 1 januari 2012 och utgör en gemensam lag för i stort sett hela skatteförfarandet. Företrädaransvarsreglerna återfinns numera i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen, och de återfanns tidigare i 12 kap. skattebetalningslagen (1997:483). Skattebetalningslagen är en av de lagar om skatteförfarandet som har ersatts av skatteförfarandelagen. Innehållet i reglerna om företrädaransvar har dock behållits oförändrade, förutom framför allt att ansvaret för företrädaren har knutits till skyldigheten att anmäla i stället för skyldigheten att betala, när den juridiska personen inte har gjort anmälan till Skatteverket om felaktigt godkännande för F-skatt angående ett uppenbart anställningsförhållande.

Stockholm i januari 2018

Björn Forssén

INNEHÅLL

1 MATERIELLA REGLER M.M., s. 8

- 1.1 RÄTTSLIGA GRUNDER FÖR FÖRETRÄDARANSVARET, s. 8
- 1.2 DISPOSITION AV DEN FORTSATTA FRAMSTÄLLNINGEN, s. 12
- 1.3 FÖRETRÄDAREN OCH DE JURIDISKA PERSONERNA, s. 13
- 1.4 RÄTTSLIGA GRUNDER FÖR BEFRIELSE FRÅN FÖRETRÄDARANSVAR, s. 15
- 1.5 BELOPP SOM KAN OMFATTAS AV FÖRETRÄDARANSVAR, s. 15
- 1.6 HISTORIK – FÖRARBETSUTTALANDEN, s. 16
- 1.7 EU-RÄTT, s. 22

2 FÖRFARANDET, s. 24

- 2.1 ALLMÄNT, s. 24
 - 2.1.1 Talan m.m., s. 24
 - 2.1.2 Preskription, s. 28
- 2.2 ÖVERENSKOMMELSE OM BETALNINGSSKYLDIGHET, s. 29
- 2.3 BEVISNING M.M., s. 32
 - 2.3.1 Partsförhör, muntlig förhandling, tredskodom, utredningsskyldighet och verkställbarhet, s. 32
 - 2.3.2 Konkursförvaltares förvaltarberättelse och konkursbouppteckning, s. 34
- 2.4 ANSTÅND OCH SKATTETILLÄGG SAMT NE BIS IN IDEM-FRÅGAN, s. 35
 - 2.4.1 Anstånd och skattetillägg, s. 35
 - 2.4.2 Särskilt om den s.k. ne bis in idem-frågan, s. 39
- 2.5 OMBUDSKOSTNADER, s. 41

3 RÄTTSPRAXIS, s. 43

- 3.1 FÖRETRÄDAREN, s. 43
- 3.2 UPSÅTLIGEN ELLER GROV OAKTSAMHET, s. 44
- 3.3 SÄRSKILDA SKÅL FÖR HEL ELLER DELVIS BEFRIELSE FRÅN BETALNINGSSKYLDIGHET, s. 53
- 3.4 SAMMANFATTNING, s. 60

4 AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 63

KÄLLFÖRTECKNING, s. 73

- 1 Litteratur, s. 73
- 2 Offentligt tryck, s. 73
- 3 EU:s fördrag och EU:s rådsdirektiv samt Europakonventionen, s. 74
- 4 Rättsfall, s. 74

SAKREGISTER, s. 76

FÖRKORTNINGAR

ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
Ang., angående
BevU, bevillningsutskottet
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
BrB, brottsbalken (1962:700)
Cit., citeras
dnr, diarienummer
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EG, Europeiska gemenskapen/-erna
EKMR, Europakonventionen
etc., etcetera
EU, Europeiska Unionen (eller unionen)
f.d., före detta
FPL, förvaltningsprocesslagen (1971:291)
GML, lagen (1968:430) om mervärdesskatt
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr, jämför
JK, Justitiekanslern
kr, kronor
men., meningen
ML, mervärdesskattelagen (1994:200)
m.m., med mera
mom., momentet
moms, vedertagen förkortning för mervärdesskatt
NJA, Nytt juridiskt arkiv, avd. I
no., nummer / nr, nummer
pkt, punkt
prop., Regeringens proposition
RB, rättegångsbalken (1942:740)
ref., referatmål
RF, regeringsformen (1974:152)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) – ersatt av SFL
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SkBrL, skattebrottslagen (1971:69)
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycket/-na
SvJT rfs., Svensk juristtidning, rättsfallsavdelningen
t.ex., till exempel
tp, tilläggsprotokoll
UBF, uppbördsförordningen (1953:272) – ändrades 1975 till uppbördslagen
UBL, uppbördslagen (1953:272) – ersatt av SBL
VD, verkställande direktör

1 MATERIELLA REGLER M.M.

1.1 RÄTTSLIGA GRUNDER FÖR FÖRETRÄDARANSVARET

Skattskyldiga är fysiska personer respektive juridiska personer. För de juridiska personernas skatt kan även en fysisk person bli betalningsskyldig, nämligen en företrädare för den juridiska personen i fråga. Det är således fråga om ett betalningsansvar för annans skatt eller avgift, dvs. företrädarens ansvar för den juridiska personens skatter och avgifter. Detta betalningsansvar (företrädaransvar) infördes den 1 januari 1968 i uppbördsförordningen (ändrad 1975 till uppbördslagen) för källskatt (skatteavdrag) som inte betalades av en juridisk person i egenskap av arbetsgivare. Under åren utvidgades ansvaret till andra skatter och avgifter. Sedan skattekontoreformen 1998 och skattebetalningslagen (1997:483), SBL,¹ omfattar företrädaransvaret alla skatter och avgifter hos en juridisk person samt även underlåtna skatteavdrag och inte bara skatteavdrag som den juridiska personen gjort men inte betalat. I SBL återfanns den grundläggande av reglerna om företrädaransvar i 12 kap. 6 § SBL. Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, ersatte bl.a. SBL den 1 januari 2012. Det innebar bl.a. att 12 kap. 1 § SBL (ansvar för underlåtna skatteavdrag) och 12 kap. 3 § SBL (ansvar för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i uppenbara anställningsförhållanden trots uppdragstagares F-skatteinnehav) överfördes till ett gemensamt lagrum: 59 kap. 12 § SFL. Tillsammans med 59 kap. 13 § SFL har 59 kap. 12 § SFL ersatt 12 kap. 6 § SBL.² Den ursprungliga grundläggande regeln om företrädaransvar, avseende gjorda men inte inbetalda skatteavdrag och avseende momsskulder m.m., återfinns numera i 59 kap. 13 § SFL, som lyder:

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

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

¹ Enligt pkt 1 i ikraftträdandebestämmelserna i SBL trädde SBL i kraft den 1 november 1997, enligt pkt 9 i ikraftträdandebestämmelserna i SBL gällde de äldre bestämmelserna om företrädaransvar för mål som hade anhängiggjorts före utgången av år 1997 och även annat i SBL tillämpades enligt ikraftträdandebestämmelserna första gången för skatt som avsåg inkomståret 1998. Därför anges här för enkelhets skull 1998 som året då skattekontoreformen genomfördes.

² Se prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 1005.

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.”

Utredningen som ledde fram till en reformering den 1 januari 2004 av företrädaransvarsinstitutet, genom SFS 2003:747, föreslog en särskild regel 6 c § i 12 kap. SBL med en definition av företrädarbegreppet,³ men någon legaldefinition av vem som i förevarande sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person infördes inte,⁴ och återfinns inte i SFL. Därför kan en företrädare enligt företrädaransvarsreglerna i SFL vara en *legal företrädare* eller en *faktisk företrädare* för den juridiska personen.⁵ Det finns inte heller någon legaldefinition i 59 kap. 12-14 §§ SFL av de situationer som omfattas av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet. Rekvisiten för företrädaransvar bestäms således i första hand av rättspraxis. Av 59 kap. 12-14 §§ SFL följer att om Skatteverket (SKV) avser att göra även en fysisk person ansvarig för en juridisk persons skatteskuld rör det sig materiellt sett om en rättslig prövning av:

- om den fysiska personen i fråga är företrädare för den juridiska personen; och
- om den fysiska personen i sin egenskap av företrädare uppsåtligen eller åtminstone av grov oaktsamhet har underlåtit att se till att den juridiska personen betalade skatte- eller avgiftsskulden.

Med *skatt enligt denna lag* avsågs i 12 kap. 6 § första st. andra men. SBL att all skatt som omfattas av skattekontosystemet kunde bli föremål för företrädaransvar.⁶ Enligt tredje st. 9 i den s.k. likställighetsparagrafen i SBL, 1 kap. 4 §, likställdes en företrädare som omfattades av företrädaransvarsreglerna med *skattskyldig*. För att begränsa behovet av likställighetsbestämmelser har i SFL undvikits att använda begreppet skattskyldig i paragrafer som även ska gälla andra än

³ Se SOU 2002:8 (Företrädaransvar) s. 142 och 144.

⁴ Se prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.) s. 24.

⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 511: ”Företrädarbegreppet är inte definierat i lag. I den praktiska tillämpningen förekommer både ’legal företrädare’ och ’faktisk företrädare’. I samtliga fall handlar det om en person som har haft ett officiellt uppdrag, ägarintresse eller dominerande inflytande över den juridiska personen. En utomstående person som har deltagit i skatteundragandet faller alltså utanför skattebetalningslagens regelsystem. I NJA 2003 s. 390 var bara två av sju åtalade personer företrädare för det skatteundragande bolaget. De övriga fem var inte åtkomliga för företrädaransvar enligt skattebetalningslagen.”

⁶ Se prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 437 och 439.

skattskyldiga,⁷ såsom avseende företrädare. Någon särskild definition eller förklaring av vad som avses med skatt och avgift görs inte i SFL, utan regeringen har gjort bedömningen att det är tillräckligt tydligt att SFL omfattar skatter och avgifter, genom att slutlig skatt omfattar även avgifter.⁸ I 59 kap. 13 § SFL anges också att företrädaransvaret omfattar den juridiska personens *skatt eller avgift*. Sedan skattekontoreformen 1998 omfattar företrädaransvaret i princip alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet,⁹ dvs. inte bara skatter och arbetsgivaravgifter, utan bl.a. även särskilda avgifter,¹⁰ t.ex. skattetillägg som den juridiska personen ålagts.¹¹ Till skillnad från vad som gällde i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL omfattar betalningsansvaret enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL inte ränta för tid före ansvarsbeslutet. För tid efter ansvarsbeslutet ska dock kostnadsränta beräknas.¹²

Notera särskilt angående mervärdesskatt (moms) – och punktskatt – att ett företrädaransvar inte behöver avse skatt att betala, dvs. att den juridiska personens skuld utgörs av utgående moms överstigande redovisningsperiodens ingående moms. Ett företrädaransvar kan enligt 59 kap. 14 § SFL (tidigare 12 kap. 6 a § SBL) också avse att den juridiska personen tillgodoräknats en för hög överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt.¹³ 59 kap. 14 § SFL lyder:

”Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen 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.”

I 59 kap. 12 § SFL stipuleras särskilt om företrädaransvar när en företrädare för en juridisk person underlåtit att göra skatteavdrag på anställdas löner eller underlåtit att fullgöra den anmälningsplikt till SKV som uppkommer enligt 10 kap. 14 § SFL, om det är uppenbart felaktigt att en uppdragstagare till den juridiska personen godkänts för F-skatt

⁷ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 298.

⁸ Se 56 kap. 3 och 6 §§ SFL och prop. 2010/11:165 Del 1 s. 300.

⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439.

¹⁰ Enligt 3 kap. 17 § SFL avses med särskilda avgifter: förseningsavgift (48 kap. SFL); skattetillägg (49 kap. SFL); och kontrollavgift (50 kap. SFL).

¹¹ Se 49 kap. SFL.

¹² Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005, 1006 och 1007.

¹³ Enligt 3 kap. 16 § SFL avses med *överskjutande punktskatt* det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

(s.k. uppenbart anställningsförhållande).¹⁴ Lagstiftaren noterade att därmed har "[p]å motsvarande sätt som [...] för underlåtet skatteavdrag [...] företrädarens ansvar vid underlåten anmälan om F-skatt knutits till den underlåtenhet som är grunden för ansvaret och inte [...] till underlåtenheten att betala den skatt som den juridiska personen har blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte har gjorts."¹⁵ 59 kap. 12 § SFL lyder:

"Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligt 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."

Anmälningsskyldighet för utbetalare i uppenbara anställningsförhållanden anges i 10 kap. 14 § SFL, som lyder:

"Om skatteavdrag inte ska göras enligt 11 eller 12 § och det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till Skatteverket. Anmälan ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalningen gjordes.

I 59 kap. 7-9 §§ finns bestämmelser om ansvar för den som inte gör anmälan enligt första stycket."

Om det är uppenbart att en uppdragstagare till den juridiska personen som har godkänts för F-skatt i stället är att anse som anställd hos den juridiska personen avseende utfört arbete åt den juridiska personen som uppdragsgivare, stipuleras således särskilt om företrädaransvar för företrädaren i 59 kap. 12 § SFL. I det fallet knyts således företrädaransvaret till tidpunkten för den underlåtenhet som är grunden för ansvaret, dvs. underlåtenheten att enligt 10 kap. 14 § SFL anmäla till SKV att uppdragstagaren felaktigt är godkänd för F-skatt. När lagstiftaren anförde att företrädaransvaret i 59 kap. 12 § SFL borde knytas till den tidpunkt då sådan anmälan skulle ha gjorts, ansåg lagstiftaren att företrädaren tillsammans med den juridiska personen ska kunna göras skyldig att betala ansvarsbeloppet, dvs. arbetsgivaravgiften eller skatteavdraget som den juridiska personen borde betala till SKV avseende utbetalningen till den uppdragstagare som skatte- och avgiftsrättsligt sett egentligen är att betrakta som anställd (uppenbart anställningsförhållande), trots att denne har F-skattsedel (numera: godkänts för F-skatt).¹⁶

¹⁴ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 505 och prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

¹⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

¹⁶ Se SOU 2009:58 (Skatteförfarandet) Del 3 s. 1344 och 1345, där hänvisning sker till RÅ 2003 ref. 91, samt prop. 2010/11:165 Del 1 s. 505, där Regeringen förenade sig med uppfattningen i frågan i SOU 2009:58 och hänvisade till dess s. 1344 f.

Reglerna om företrädaransvar återfinns i 59 kap. 12-21 §§ SFL.¹⁷ De subjektiva rekvisiten för företrädaransvar är desamma i 59 kap. 12-14 § SFL: uppsåt eller grov oaktsamhet. Beträffande 59 kap. 14 § SFL gäller därutöver att fråga ska vara om oriktiga uppgifter, när fråga är om företrädaransvar beträffande för hög överskjutande ingående moms eller för hög överskjutande punktskatt. Är det däremot fråga om företrädaransvar beträffande moms att betala eller punktskatt att betala eller underlåtet skatteavdrag etc., gäller de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12 och 13 §§ SFL utan tillägg av rekvisitet oriktiga uppgifter. Om inte annat sägs i den fortsatta framställningen, berörs enbart de gemensamma rekvisiten för företrädaransvar i 59 kap. 12-14 §§ SFL, dvs. de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet. När 59 kap. 14 § SFL berörs i den fortsatta framställningen nämns i första hand överskjutande ingående moms, men även överskjutande punktskatt avses om inte annat särskilt anges.

1.2 DISPOSITION AV DEN FORTSATTA FRAMSTÄLLNINGEN

Här antas – om inte annat sägs – att det finns ett obetalt krav mot en skattskyldig som är juridisk person, varför SKV försöker göra också en eller flera företrädare för den juridiska personen betalningsansvarig för den juridiska personens skuld till staten.

- Först sker en genomgång av vem som kan vara företrädare och vilka de juridiska personerna är i sammanhanget (se avsnitt 1.3), av grunderna för befrielse från företrädaransvar (se avsnitt 1.4) samt av vilka belopp som kan utgöra sådana krav mot en juridisk person för vilka SKV kan föra talan om företrädaransvar mot företrädaren för den juridiska personen i fråga (se avsnitt 1.5).
- Därefter sker en historisk genomgång av företrädaransvaret (se avsnitt 1.6), varefter något nämns om företrädaransvarets förhållande till EU-rätten (se avsnitt 1.7). Sedan sker en genomgång av förfarandet beträffande företrädaransvarsmål (se kapitel 2), där även något om företrädaransvarets förhållande till Europakonventionen (EKMR) berörs.
- Mycket har hänt sedan företrädaransvaret infördes och genomgången av historiken (avsnitt 1.6) och av förfarandebestämmelserna (kapitel 2) ska underlätta förståelsen av genomgången av rättspraxis i kapitel 3, där rättsfall kommenteras som berör frågor om vem eller vilka som betraktas som företrädare (se avsnitt 3.1), om innehållet i de subjektiva rekvisiten – uppsåt eller grov oaktsamhet – i 59 kap. 12-14 §§ SFL (se avsnitt 3.2) och om vad som kan utgöra särskilda skäl

¹⁷ Se 59 kap. 1 § femte strecksatsen SFL.

för befrielse från företrädaransvar enligt 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 3.3). I kapitel 4 ges vissa avslutande synpunkter beträffande bl.a. SKV:s urval av företrädaransvarsmål.

1.3 FÖRETRÄDAREN OCH DE JURIDISKA PERSONERNA

En legaldefinition av vem som i förevarande sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person saknas, men SKV brukar vända sig till *legala företrädare*, t.ex. VD eller styrelseledamot i aktiebolag, eller *faktiska företrädare*, dvs. de som faktiskt företrätt genom att t.ex. underteckna deklARATIONER etc för den juridiska personen (se avsnitt 1.1).¹⁸

59 kap. 12-14 §§ SFL innehåller inte heller någon begränsning angående vilka de juridiska personerna är eller vilka företrädare som kan omfattas därav. Följande ger dock en viss indelning av vilka som avses beträffande företrädaransvarsfrågor enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL.

Enligt 1 kap. 3 § första st. aktiebolagslagen (2005:551), ABL, har aktieägarna i ett aktiebolag inte något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. På så vis kan regleringen av ett företrädaransvar för en juridisk persons skatteskuld enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL anses utgöra en form av ansvarsgenombrott.¹⁹ Bolagsmännen i ett handelsbolag svarar däremot solidariskt för bolagets förpliktelser, enligt 2 kap. 20 § första st. lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag – bolagslagen, BL. Enligt 59 kap. 11 § SFL beslutar SKV om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § BL avseende skatt enligt SBL. 59 kap. 11 § SFL lyder:

”Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatter och avgifter enligt denna lag.

Ett beslut om ansvar får inte fattas om statens fordran mot handelsbolaget har preskriberats.”

För övrigt infördes, genom SFS 2015:633, den 1 januari 2016 ett tredje st. i 59 kap. 11 § SFL med en bestämmelse som innebär att samma person inte kan krävas på skattetillägg – även om det finns saklig grund för det – om han eller hon redan har åtalats för brott

¹⁸ Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) ansåg i HFD 2017 ref. 12, att en styrelseledamot som utsetts till att såsom trafikansvarig leda ett bolags transportverksamhet kunde åläggas betalningsskyldighet enligt företrädaransvarsreglerna.

¹⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439.

avseende samma felaktighet eller passivitet.²⁰ Bestämmelsen föranleddes av en dom i Högsta domstolen (HD) – NJA 2013 s. 502 – angående moms som gällde tillämpningen av principen *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och skattebrott.²¹ Se särskilt om den s.k. *ne bis in idem*-frågan i avsnitt 2.4.2.

Om ett handelsbolag har skulder avseende t.ex. moms eller arbetsgivaravgifter, behöver SKV inte föra någon annan bevisning än att belägga att en fysisk person är delägare i bolaget, för att kunna besluta om ansvar mot honom beträffande bolagets skuld.²² Dessutom sker inkomstbeskattningen respektive uttag av egenavgifter beträffande handelsbolagets verksamhet på delägarnivå, enligt 1 kap. 14 § och 2 kap. 3 § första st. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, respektive 3 kap. 1, 3 och 12 §§ socialavgiftslagen (2000:980). Sådana enklare regler för SKV att föra över en juridisk persons skulder avseende skatt på en delägare saknas beträffande aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer än handelsbolag. I dessa fall har SKV att stämma en företrädare för t.ex. aktiebolaget avseende dess obetalda skatte- och avgiftsskulder, och åberopa 59 kap. 12-14 §§ SFL med allt vad det innebär om att bevisa att vederbörande har agerat uppsåtligt eller grovt oaktsamt beträffande den uppkomna situationen i bolaget. De personer i t.ex. aktiebolaget som kan betraktas som företrädare i förevarande hänseende är de formella företrädare – s.k. *legala företrädare* – som svarar för den fortlöpande verksamheten i bolaget, dvs. enligt 8 kap. 1, 4, 27 och 29 §§ ABL styrelsemedlemmarna och verkställande direktören (VD), men det kan också vara fråga om en *faktisk företrädare*, då 59 kap. 12-14 §§ SFL inte innehåller någon begränsning till enbart formella företrädare.²³

En avslutande reflektion beträffande handelsbolag är att ett s.k. kommanditbolag är ett handelsbolag där en eller flera bolagsmän förbehållit sig att enbart svara för bolagets förpliktelser med insatt kapital.²⁴ Mot en sådan s.k. kommanditdelägare kan sålunda SKV ha anledning att åberopa 59 kap. 12-14 §§ SFL för att utkräva samma personliga ansvar för kommanditbolagets skulder, medan 59 kap. 11 § SFL bör kunna åberopas av SKV mot komplementären, dvs. bolagsman

²⁰ Se prop. 2014/15:131 s. 250 och 251.

²¹ *Ne bis in idem: Inte två gånger om samma sak* – se Melin 2010 s. 275.

²² Vid prövning av ansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL – föregångaren till 59 kap. 11 § SFL – ansåg HFD, att hinder, för att ålägga en komplementär i ett kommanditbolag betalningsansvar för skattetillägg enligt 2 kap. 22 § BL, inte förelåg trots att denne hade avgått då SKV beslutade om skattetillägg – jfr HFD 2011 ref. 88.

²³ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 511. Se även avsnitt 1.1.

²⁴ Se 1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § första st. BL.

som svarar fullt ut för bolagets skulder.²⁵ BL innehåller också regler om s.k. enkla bolag, vilket inte utgör någon juridisk person, utan för en eller flera bolagsmän i enkelt bolag uppkommer förpliktelse mot tredje man enbart om bolagsmannen deltagit i avtalet med denne och, om flera av dem gjort så, svarar de solidariskt gentemot tredje man (om inte annat bestämts i avtalet).²⁶

I sammanhanget kan nämnas att SKV på ansökan av bolagsmännen i enkelt bolag – eller partrederi – kan besluta att en av dem tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av moms som hänför sig till verksamheten. Ett sådant beslut kan också avse redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och punktskatt. Beslutet innebär dock inte att övriga bolagsmän i ett enkelt bolag – eller partrederi – befrias från sina skyldigheter enligt SFL avseende moms, avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och punktskatt.²⁷ I annat sammanhang redogörs bl.a. mer för en sådan av SKV utsedd representant för enkelt bolag eller partrederi.²⁸

För övrigt kan noteras att, förutom delägare i handelsbolag, tillämpar SKV inte heller 59 kap. 13 och 14 §§ SFL avseende: beskattningsbar person som är medlem i en s.k. mervärdesskattegrupp enligt 6 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, beträffande moms som gruppövudmannen inte har betalat; och den som avyttrat ett s.k. skalbolag, beträffande företagets slutliga skatt. I dessa fall regleras nämnda personers ansvar i 59 kap. 23 och 24 §§ SFL.

1.4 RÄTTSLIGA GRUNDER FÖR BEFRIELSE FRÅN FÖRETRÄDARANSVAR

Om särskilda skäl föreligger kan företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet, även om grunderna för företrädaransvar skulle vara uppfyllda. Det framgår av 59 kap. 15 § SBL (tidigare 12 kap. 6 b § SBL), som lyder:

”Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.”²⁹

²⁵ 59 kap. 11 § SFL gäller ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § BL, och i 3 kap. 1 § BL anges att 2 kap. gäller i fråga om kommanditbolag, om inte något annat föreskrivs. Eftersom det begränsade ansvaret enligt 3 kap. 8 § första st. BL enbart avser kommanditdelägare, bör komplementär i kommanditbolag behandlas på samma sätt som delägare i handelsbolag i förevarande hänseende.

²⁶ Se 4 kap. 5 § BL.

²⁷ Se 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL.

²⁸ Se Forssén 2015 (1).

²⁹ För övrigt användes i föregångarna till lagrummets föregångare (12 kap. 6 b § SBL) med samma innebörd som befrielse uttrycken *eftergift* eller *jämkning*.

1.5 BELOPP SOM KAN OMFATTAS AV FÖRETRÄDARANSVAR

Det är inte bara skatt som har fastställts enligt lämnad deklARATION som kan omfattas av företrädaransvar, utan även belopp som utgör skatt som av SKV beslutats genom omprövning, varvid skatten också kan ha bestämts genom skönsbeskattning. Betalningsskyldigheten knyts bara till den tidpunkt vid vilken den juridiska personens skatt eller avgift skulle ha betalats etc. Det finns ingenting i 59 kap. 12-14 §§ SFL som hindrar att företrädaransvaret inte bara omfattar deklarerade skatter och avgifter, utan även skatte- och avgiftshöjningar som skett därefter genom omprövning etc.

Företrädaransvaret omfattar, som nämnts, framför allt skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet (se avsnitt 1.1). Om företrädaransvar föreligger, gäller det normalt sett ett belopp motsvarande det underskott som uppkommit avseende förfallna belopp på den juridiska personens skattekonto.³⁰ Det är det beloppsmässiga krav som SKV, genom en företrädaransvarstalan, kan rikta mot en företrädare för en juridisk person.³¹

Notera för övrigt att egenavgifter inte berörs av företrädaransvarsinstitutet på grund av att de avser fysiska personer som är näringsidkare, eller delägare i handelsbolag, och företrädaransvaret handlar om en annan (juridisk) persons skatter och avgifter, t.ex. arbetsgivaravgifterna (se även avsnitt 1.3).³²

1.6 HISTORIK – FÖRARBETSUTTALANDEN

Företrädaransvaret infördes den 1 januari 1968 genom SFS 1967:625 i uppbördsförordningen (1953:272) – från och med 1975 uppbördslagen – och avsåg enligt 77 a § betalningsansvar för en företrädare för arbetsgivare som är juridisk person för skatteavdrag (källskatt) på anställdas löner, när sådant avdrag inte betalats till staten av den juridiska personen. Den s.k. uppbördsutredningen hade lagt fram sitt betänkande SOU 1965:23 (Uppbördsfrågor) med förslag om att ställföreträdare för juridisk person skulle kunna åläggas en sådan betalningsskyldighet (företrädaransvar) under samma förutsättningar som denne kunde ådra sig straffansvar för s.k. uppbördsbrott.³³

³⁰ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439 och 591.

³¹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439 och 440.

³² Se 1 kap. 1 §, 2 § och 4 § SBL.

³³ Se SOU 1965:23 s. 15 (och 187). Ansvar för uppbördsbrott reglerades i 80 § 1 mom. andra st. uppbördsförordningen (1953:272), UBF, som från och med 1975 benämndes uppbördslagen, och regeln överfördes till 81 § uppbördslagen (1953:272), UBL.

- När betalningsskyldigheten för företrädaren för t.ex. ett aktiebolag infördes 1968 innebar den inte en ny strafform, men knöts då till rekvisiten för det s.k. uppbördsbrottet,³⁴ dvs. till de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet.
- Anledningen till att företrädaransvaret infördes 1968 för en företrädare för juridisk person beträffande den juridiska personens innehållna men obetalda skatteavdrag på utbetalda löner (källskatt) var mera konkret att staten inte vann framgång i två mål om att utkräva skadeståndsansvar från ställföreträdare i aktiebolag för sådana belopp.³⁵ Företrädaransvaret infördes för att motverka att aktiebolagsformen mer eller mindre utnyttjades för att i stor utsträckning låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten inneburit, genom att bolaget försattes i konkurs.³⁶ Uppbördsutredningen nämnde även ekonomisk förening och stiftelse som exempel på juridiska personer i vilka det förekommit att inbetalning av innehållen skatt underlätits.³⁷
- Även om motivet till att institutet företrädaransvar infördes var att staten inte hade haft framgång med att föra skadeståndstalan mot ställföreträdare för aktiebolag avseende av bolaget innehållen men ej betald skatt, ansåg uppbördsutredningen att det inte var lämpligt att utforma betalningsansvaret enligt 77 a § UBF som en skadeståndsskyldighet.³⁸ I tillämpningen har dock betalningsansvaret i fråga ansetts till sin natur närstående till skadeståndsansvaret.³⁹ Företrädaransvaret baseras dock inte på det skadeståndsrättsliga rekvisitet vårdslöshet (oaktsamhet), utan regleringen var från början utformad efter mönster av uppbördsbrottet och rekvisiten uppsåt eller *grov* oaktsamhet. Dessutom har HD i NJA 2003 s. 390 fastslagit att den som har dömts för skattebrott eller medhjälp till skattebrott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt vad som stipuleras i 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207) för den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott.⁴⁰ Prövningen av företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL rör sig i stället om en prövning av om den uteblivna skattebetalningen etc. var uppsåtlig eller åtminstone berodde på

³⁴ Se prop. 1967:130 s. 131.

³⁵ Se SOU 1965:23 s. 180 och 181 och prop. 1967:130 samt NJA 1957 s. 757 och NJA 1957 s. 761.

³⁶ Se SOU 1965:23 s. 181-182.

³⁷ Se SOU 1965:23 s. 182.

³⁸ Se SOU 1965:23 s. 185-187.

³⁹ Se SvJT 1974 rfs. 64.

⁴⁰ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 510.

grov oaktsamhet hos företräddaren.⁴¹ Avsikten har dock inte varit att under alla förhållanden ålägga företräddaren full solidarisk betalningsskyldighet med den juridiska personen då straffbarhet föreligger, och därför finns möjligheten till hel eller delvis befrielse från betalningsansvar i fall av särskilda skäl enligt 59 kap. 15 § SBL (se avsnitt 1.4).

- När SBL ersatte bl.a. UBL genom skattekontoreformen 1998 utmönstrades för övrigt uppbördsbrottet ur lagstiftningen.⁴²

Företräddaransvaret omfattar sedan skattekontoreformen 1998 framför allt alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet (se avsnitten 1.1 och 1.5). Under åren fram till det att SBL ersatte bl.a. UBL hade regeln om företräddaransvar för källskatt, 77 a § UBF (sedermera 77 a § UBL), fått motsvarigheter också beträffande arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt samt tull.⁴³ 77 a § UBL och övriga sådana regler ersattes av 12 kap. 6 § SBL, och enligt pkt 9 i ikraftträdandebestämmelserna i SBL gällde de äldre bestämmelserna om företräddaransvar för mål som hade anhängiggjorts före utgången av år 1997 (se avsnitt 1.1). Genom att SBL och 12 kap. 6 § ersatte 77 a § UBL etc. kom företräddaransvaret att omfatta inte bara nämnda skatter och avgifter, utan även t.ex. själva bolagsskatten.

För övrigt noteras att tull aldrig har infogats i skattekontosystemet, varför beskattningsförfarandet avseende tull inte omfattas av SFL, utan regleras i tullagen (2000:1281). Tullverket är beskattningsmyndighet avseende tull och annat som tas ut i samband med import av varor. Av 5 kap. 24 § första st. tullagen följer att företräddaransvar kan åläggas företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt, och då tillämpas dock 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§, 67 kap. 4 §, 68 kap. 1 § samt 70 kap. SFL. Vidare gäller från och med 2015 att SKV är beskattningsmyndighet beträffande moms som tas ut i samband med import av varor ("importmoms"), när "importmoms" tas ut av dem som är momsregistrerade i Sverige, medan Tullverket alltså är beskattningsmyndighet avseende andra gäldenärer beträffande deras "importmoms".⁴⁴

Av intresse är också att när 12 kap. 6 § SBL infördes genom skattekontoreformen 1998 utmönstrades de s.k. subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, varvid lagstiftaren angav att det inte skulle innebära någon förändring i sak beträffande de situationer som omfattas

⁴¹ Se prop. 2002/03:128 s. 23, 25 och 26 samt SOU 1965:23 s. 187, vartill hänvisning också sker i prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434. Se även prop. 1996/97:100 Del 1 s. 442.

⁴² Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 3, 443, 449 och 450.

⁴³ Se t.ex. prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434.

⁴⁴ Se SFS 2014:50 och SFS 2014:51.

av företrädaransvaret och sålunda inte någon skärpning av ansvaret,⁴⁵ men de subjektiva rekvisiten återinfördes 2004 genom SFS 2003:747 (se avsnitt 1.1). Genom att återinföra de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar anser lagstiftaren att det rättsläge som rådde före 1998 har återställts beträffande frågan om när företrädaransvar uppkommer.⁴⁶ Även om lagstiftaren ansåg att utmönstringen av de subjektiva rekvisiten när 12 kap. 6 § SBL infördes inte skedde i avsikt att skärpa företrädaransvaret,⁴⁷ anförde HD att bestämmelsen som medger befrielse från betalningsskyldighet (se avsnitt 1.4) inte kunde anses tillräcklig för att rättsläget skulle förbli detsamma som tidigare.

- När företrädaransvaret infördes 1968 ansåg bevillningsutskottet – med undantag från vissa reservanter – att det institutet var godtagbart från rättssäkerhetsmässig synpunkt, då möjligheten till jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten samtidigt infördes.⁴⁸
- Uppbördsutredningen fastslog att företrädarkaren borde kunna förpliktas att solidariskt med bolaget utge innehållen men inte inbetalad skatt, då företrädarkaren förfarit på sådant sätt att han var underkastad ansvar för uppbördsbrott, men, som nämnts, att avsikten därmed inte var att under alla förhållanden ålägga företrädarkaren full solidarisk betalningsskyldighet då straffbarhet föreligger. Därför infördes enligt utredningens förslag möjligheten att jämka eller efterge betalningsskyldigheten för företrädarkaren när särskilda skäl föreligger – vilken regel numera återfinns i 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 1.4).⁴⁹
- Emellertid ansåg HD inte att möjligheten till befrielse från företrädaransvar var tillräcklig för att rättsläget skulle anses oförändrat när de subjektiva rekvisiten utmönstrades 1998, och därför återinfördes den 1 januari 2004 de subjektiva rekvisiten uppsåtliga eller grov oaktsamhet i 12 kap. 6 § SBL, för att det rättsläge som gällde före 1998 skulle återställas.⁵⁰ Genomgången i kapitel 3 av rättspraxis beträffande rekvisiten för företrädaransvaret enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL och beträffande bestämmelsen om befrielse från sådant ansvar i särskilda fall enligt 12 kap. 6 b § SBL baseras därför i stort sett på rättsfall från tiden före 1998. Eftersom förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen överflyttades från allmän

⁴⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 440 och 443 samt prop. 2002/03:128 s. 22 och 25.

⁴⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 1 och 26. Se även SOU 2002:8 s. 142.

⁴⁷ Se även prop. 2002/03:128 s. 25.

⁴⁸ Se BevU 1967:53 s. 61 och 69-71.

⁴⁹ Se SOU 1965:23 s. 187.

⁵⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 25 och 26 samt NJA 2000 s. 132.

domstol till allmän förvaltningsdomstol först 2004,⁵¹ omfattar rättsfallsgenomgången mestadels mål från HD.

Vid återinförandet av de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar 2004 förtydligades också att den tidpunkt till vilken företrädaransvaret är knutet är den då betalningen ursprungligen skulle ha gjorts av den juridiska personen (se avsnitt 1.1).⁵² Anledningen var att det beträffande företrädaransvar för moms inte hade ansetts möjligt enligt rättspraxis att utkräva sådant ansvar beträffande en momshöjning, när den juridiska personen (aktiebolag) hade försatts i konkurs och höjningen fastställts då företrädaren inte längre var behörig företräda bolaget. Begreppet *i rätt tid* i första men. i 12 kap. 6 § SBL ersattes därför med att företrädarens betalningsansvar skulle bedömas utifrån förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen för den juridiska personen, vilket numera i 59 kap. 13 § andra st. SFL uttrycks med att "[b]etalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats" (se avsnitt 1.1).⁵³ När företrädaransvar infördes den 1 januari 1974 också beträffande moms genom SFS 1973:928 och den då införda 48 a § i lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML), användes uttrycket *i rätt tid och ordning*, vilket på grund av nämnda rättspraxis ändrades till *i rätt tid* den 1 januari 1991, genom SFS 1990:1319.⁵⁴ Lagstiftaren ansåg dock att nämnda förtydligande ändå var behövligt, och uttrycket *i rätt tid* utmönstrades ur 12 kap. 6 § SBL den 1 januari 2004 genom SFS 2003:747 och ersattes med att det i klartext angavs i lagrummet att företrädarens ansvar knyts till förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen för den juridiska personen.

För övrigt har SKV, genom lag (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, från och med den 1 januari 2008 fått behörighet att föra talan om betalningsansvar för någon annans skulder till det allmänna också när sådan skuld till det allmänna baseras på annan författning än SFL. Genomgången här begränsas dock till företrädaransvar beträffande skulder som omfattas av skattekontosystemet. Här får dock även nämnas att det finns regler om möjlighet att lämna särskild mervärdesskattedeklaration på elektronisk väg enligt lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, och företrädaransvarsreglerna i SFL kan aktualiseras därvidlag också (se avsnitt 2.1.1).

⁵¹ Se prop. 2002/03:128 s. 28.

⁵² Se prop. 2002/03:128 s. 28 och 52.

⁵³ Se prop. 2002/03:128 s. 27 och 28 samt NJA 1982 s. 578.

⁵⁴ Se även prop. 2002/03:128 s. 27.

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL

Föregångaren till 59 kap. 14 § SFL är 12 kap. 6 a § SBL, som före reformen 2004 inte utgjorde ett eget lagrum, utan återfanns i 12 kap. 6 § SBL som tredje st. i det lagrummet. Regeln var dock inte ny i SBL, utan redan den 1 januari 1994 kompletterades 48 a § GML, genom SFS 1993:1553, såtillvida att företrädaransvar inte längre enbart avsåg moms att betala, utan även för hög överskjutande ingående moms.⁵⁵ Även för fall enligt 59 kap. 14 § SFL ska enligt förarbetena rekvisiten uppsåtliga och grov oaktsamhet bedömas utifrån tidigare rättspraxis.⁵⁶ Dessutom gäller rekvisitet *oriktiga uppgifter* för företrädaransvar i förevarande hänseende (se avsnitt 1.1).

När regeln i fråga kompletterades 1994 användes för företrädarens ansvar uttrycket att denne ”lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt [...] med för stort belopp”. När ML den 1 juli 1994 ersatte GML överfördes 48 a § GML utan någon förändrad innebörd till 16 kap. 17 § ML.⁵⁷ När skattekontosystemet infördes 1998 och SBL ersatte bl.a. uppbördslagen, överfördes lagrummet från ML till 12 kap. 6 § tredje st. SBL,⁵⁸ varvid uttrycket ”uppgifter” ändrades till ”oriktiga uppgifter” (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444).⁵⁹ Genom SFS 2003:747 överfördes den 1 januari 2004 lagrummet 12 kap. 6 § tredje st. SBL till ett nytt eget lagrum, 12 kap. 6 a § SBL.⁶⁰ Från och med den 1 januari 2012, när SFL ersatte bl.a. SBL, återfinns regeln, alltså innehållande begreppet ”oriktiga uppgifter”, i 59 kap. 14 § SFL. Att 12 kap. 6 a § SBL överfördes till ett eget lagrum i SFL, 59 kap. 14 §, gör skillnaden mot företrädaransvar för moms att betala eller för annan skatt eller avgift tydligare, då 59 kap. 12 och 13 §§ SFL saknar begreppet oriktiga uppgifter (se avsnitt 1.1). För övrigt noteras att regeln fick ett vidare tillämpningsområde, när 12 kap. 6 a § SBL ersattes med 59 kap. 14 § SFL, genom att 59 kap. 14 § SFL även anger förutsättningar för företrädaransvar för överskjutande punktskatt som har tillgodoräknats med ett för högt belopp (se avsnitt 1.1).⁶¹

⁵⁵ Se prop. 1993/94:50 (Fortsatt reformering av företagsbeskattningen) s. 291.

⁵⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 52.

⁵⁷ Därvid hänvisades i förarbetena till förarbetena från kompletteringen av regeln den 1 januari 1994. Se prop. 1993/94:99 (Ny mervärdesskattelag) s. 250, där hänvisning sker till prop. 1993/94:50. Se för övrigt även prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444 och hänvisning där till prop. 1993/94:50 s. 291.

⁵⁸ 16 kap. 17 § ML var sålunda tillsammans med bl.a. 77 a § UBL ett av de lagrum om företrädaransvar som ersattes med 12 kap. 6 § SBL.

⁵⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444.

⁶⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 58.

⁶¹ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1007.

Motivet till den särskilda utvidgningen 1994 av företrädaransvaret beträffande moms till att omfatta även redovisning av för hög överskjutande ingående moms var att lagstiftaren noterat att det inte var ovanligt att företrädaren tillgodogjort sig felaktigt utbetald överskjutande ingående moms och försatt bolaget i konkurs när skattemyndigheten skulle kräva tillbaka beloppet. På grund av att det dåförtiden förekom att den skattskyldige kunde redovisa moms för olika verksamheter var för sig, ansåg lagstiftaren att företrädarens betalningsansvar inte bara skulle omfatta vad som faktiskt återbetalats till den juridiska personen, utan även belopp som kvittats eller avräknats mellan dess olika verksamheter.⁶² Därför användes uttrycket *tillgodoförts* i 48 a § GML i förevarande hänseende, vilket får anses synonymt med *tillgodoräknats* i 59 kap. 14 § SFL (se avsnitt 1.1). De subjektiva rekvisiten – uppsåt eller grov oaktsamhet – knöts till den felaktiga uppgiften och inte till att den juridiska personen inte hade betalat tillbaka den för höga överskjutande ingående momsen.⁶³

För övrigt kan nämnas att när de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar utmönstrades i samband med skattekontoreformen 1998 uttalade lagstiftaren, särskilt beträffande moms och frågan om företrädaransvar för felaktigt tillgodoförd överskjutande ingående moms, att vissa skillnader motiverades i sådana fall på grund av att en begäran om återbetalning av skatt är en aktiv handling. I sådana fall ställdes mycket höga krav på den skattskyldige och företrädaren att se till att lämnade uppgifter är korrekta, varför lagstiftaren ansåg att det förelåg ett starkt begränsat utrymme vid för hög överskjutande ingående moms till inskränkningar i företrädarens betalningsskyldighet hänförliga till de subjektiva rekvisiten eller subjektiva befrielsegrunder (se avsnitten 3.2 och 3.3).⁶⁴

1.7 EU-RÄTT

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)⁶⁵ har ansett att företrädaransvaret enligt 12 kap. 6 § SBL (numera 59 kap. 13 § SFL) är förenligt med EU-rätten och den fakultativa bestämmelsen i artikel 21.3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) [numera artikel 205 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)], när det gäller företrädarens betalningsskyldighet för juridisk persons mervärdesskatteskulder. Ställningstagandet gjordes dock utan att HFD inhämtade förhandsavgörande från EU-domstolen.⁶⁶ Det kan sålunda finnas

⁶² Se prop. 1993/94:50 s. 291.

⁶³ Se prop. 1993/94:50 s. 292.

⁶⁴ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444 och 445.

⁶⁵ Regeringsrätten bytte namn till HFD den 1 januari 2011. Se lag (2010:1398) om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.

⁶⁶ Se RÅ 2009 ref. 72.

synpunkter på det svenska institutet företrädaransvar från EU-domstolen eller EU:s övriga institutioner, framför allt beträffande hur det fungerar i förhållande till principerna om fri rörlighet inom unionen för varor, personer, tjänster och kapital respektive principen om fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare i artiklarna 28, 45, 56 och 63 respektive artikel 49 Fördraget om EU:s funktionssätt. Av utrymmesskäl behandlas dock de EU-rättsliga aspekterna avseende företrädaransvaret endast kort i samband med de avslutande synpunkterna (se kapitel 4).

2 FÖRFARANDET

2.1 ALLMÄNT

2.1.1 Talan m.m.

Den 1 januari 2004 överflyttades genom SFS 2003:747 företrädaransvarsmålen från handläggning i allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol (se avsnitt 1.6), dvs. länsrätt (som från och med den 15 februari 2010 kallas förvaltningsrätt⁶⁷), kammarrätt och HFD (före 2011 Regeringsrätten).⁶⁸ Den förändringen innebär emellertid inte att fråga är om att SKV beslutar om skatt gentemot företrädaren. Företrädaransvarsmålen är fortfarande inte mål om skatt, utan mål om betalningsskyldighet för annans skatt, dvs. om företrädarens eventuella betalningsskyldighet för den juridiska personens skatter och avgifter.⁶⁹

SKV ska göra en ansökan om företrädaransvar hos förvaltningsrätten,⁷⁰ och den ska inges hos den förvaltningsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran.⁷¹ Då får företrädaren, förutom att lämna sitt svaromål på SKV:s företrädaransvarstalan (stämningsansökan), överklaga det underliggande beslutet i själva skatteärendet avseende den juridiska personen.⁷² Lagstiftaren förutsätter att *den utredning som behöver företas* har gjorts av SKV, innan SKV genom en stämningsansökan till förvaltningsrätten riktar betalningskrav mot en företrädare för en juridisk person avseende underskott som uppkommit beträffande förfallna belopp på den juridiska personens skattekonto (se avsnitt 1.5).⁷³

SKV får dock inte väcka talan om betalningsskyldighet mot företrädaren för den juridiska personen om statens grundläggande fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om SKV har träffat en överenskommelse med företrädaren om att denne är betalningsskyldig för SKV:s fordran mot den juridiska personen (se avsnitt 2.2).⁷⁴ Genom SFS 2015:633 infördes den 1 januari 2016 ett andra st. i 59 kap. 17 § SFL. Bestämmelsen medför att samma person

⁶⁷ Se lag (2009:783) om ändring i förvaltningsprocesslagen (1971:291).

⁶⁸ Enligt pkt 3 i ikraftträdandebestämmelserna i SFS 2003:747 fortsatte handläggningen i allmän domstol om talan om företrädaransvar hade väckts före ikraftträdandet den 1 januari 2004.

⁶⁹ Se prop. 2002/03:128 s. 38.

⁷⁰ Se 59 kap. 16 § första st. SFL.

⁷¹ Se 59 kap. 16 § andra st. SFL.

⁷² Se 67 kap. 4 § SFL.

⁷³ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439 och 440 samt prop. 2002/03:128 s. 55 och 56.

⁷⁴ Se 59 kap. 17 § SFL.

inte kan krävas på skattetillägg – även om det finns saklig grund för det – om han eller hon redan har åtalats för brott avseende samma felaktighet eller passivitet.⁷⁵ Bestämmelsen föranleddes av en dom i Högsta domstolen (HD) – NJA 2013 s. 502 – angående moms som gällde tillämpningen av principen *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och skattebrott. Se särskilt om den s.k. *ne bis in idem*-frågan i avsnitt 2.4.2.

- Om förvaltningsrätten eller kammarrätten beslutar om betalningsskyldighet och företrädaren vill överklaga, ska ett överklagande från denne ha kommit in till den domstol som fattat beslutet inom tre veckor från den dag vederbörande fick del av beslutet.⁷⁶ Om beslutet har meddelats av förvaltningsrätten eller kammarrätten vid en muntlig förhandling, eller det vid en sådan förhandling har angetts när beslutet kommer att meddelas, ska dock överklagandet ha kommit in inom tre veckor från den dag domstolens beslut meddelades.⁷⁷
- Om förvaltningsrätten i stället gick på företrädarens svaromål och avslog SKV:s stämningsansökan eller om kammarrätten dömer till företrädarens fördel, ska SKV:s eventuella överklagande alltid ha kommit in till den domstol som fattat beslutet inom tre veckor från den dag domstolens beslut meddelades.⁷⁸
- Notera att även i företrädaransvarsmålen krävs prövningstillstånd i HFD, om företrädaren eller SKV överklagar ett beslut i kammarrätten.⁷⁹ Om prövningstillstånd inte meddelas, står kammarrättens beslut fast. En upplysning om detta ska tas in i HFD:s beslut.⁸⁰

SKV anger, med hänvisning till förarbetsuttalanden i samband med lagändringarna 2004, att företrädaransvaret numera normalt är knutet till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats,⁸¹ dvs. till den ursprungliga förfallodagen för den juridiska personen (se avsnitten 1.1 och 1.6). Om inte den grundläggande skattefordran mot

⁷⁵ Jfr prop. 2014/15:131 s. 251.

⁷⁶ Se 6 a § andra st. förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL.

⁷⁷ Se 6 a § tredje st. FPL.

⁷⁸ Se 6 a § fjärde st. FPL.

⁷⁹ Se 35 § första st. FPL och även prop. 2002/03:128 s. 33.

⁸⁰ Se 35 § andra st. FPL.

⁸¹ Se SKV:s Handledning för företrädaransvar (2009), s. 31, där SKV uttalar detta och anger att införandet av andra st. i 12 kap. 6 § SBL den 1 januari 2004 utgjorde ett förtydligande av gällande rätt, varvid SKV hänvisar till prop. 2002/03:128 s. 51.

den juridiska personen har blivit fastställd av SKV, bör enligt lagstiftaren i normalfallet inte heller företrädaransvar göras gällande.⁸² Det bör gälla också när fråga om företrädaransvar avser underlåtna skatteavdrag eller anmälningsplikt angående felaktigt godkännande för F-skatt i uppenbara anställningsförhållanden, där ansvaret för företrädaren enligt 59 kap. 12 § SFL har knutits till skyldigheten att göra skatteavdrag respektive till skyldigheten att anmäla i stället för skyldigheten att betala (se avsnitt 1.1). SKV har normalt sett till och med två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (tvåårsfristen) – dvs. till och med året efter året då *beslut om slutlig skatt*⁸³ fattas – på sig att besluta om avvikelser från den juridiska personens skattedeclaration eller *inkomstdeklaration*,⁸⁴ och normalt till och med sjätte året från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut på sig att besluta om sådan avvikelse genom efterbeskattning.⁸⁵

Skattedeclaration är ett samlingsbegrepp. Det finns olika sorters skattedeclarationer:⁸⁶ arbetsgivardeklaration;⁸⁷ förenklad arbetsgivardeklaration;⁸⁸ mervärdesskattedeclaration;⁸⁹ punktskattedeclaration;⁹⁰ och särskilda skattedeclarationer för mervärdesskatt respektive punktskatt.⁹¹ Dessutom finns regler om möjlighet att lämna särskild mervärdesskattedeclaration på elektronisk väg i lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.⁹²

⁸² Se prop. 2002/03:128 s. 37.

⁸³ Se 56 kap. 2 § SFL. Begreppet *beslut om slutlig skatt* har ersatt begreppet *taxering*. Se även prop. 2010/11:165 Del 1 s. 285, 287 och 288 och prop. 2010/11:165 Del 2 s. 935.

⁸⁴ Se 66 kap. 21 § SFL. Se även 29 kap. 1 § SFL, varav framgår att begreppet *inkomstdeklaration* har ersatt begreppet *självdeklaration*.

⁸⁵ Se 66 kap. 27 § SFL.

⁸⁶ Se 26 kap. 1 § andra strecksatsen SFL.

⁸⁷ Se 26 kap. 3 § SFL.

⁸⁸ Se 26 kap. 4 § SFL.

⁸⁹ Se 26 kap. 5 § SFL.

⁹⁰ Se 26 kap. 6 § SFL.

⁹¹ Se 26 kap. 7-9 §§ SFL.

⁹² Utgående moms som ska redovisas enligt den lagen eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land omfattas också av bl.a. bestämmelserna i 59 kap. 13, 15-21, 26 och 27 §§ SFL, vilket följer av lagens i fråga 23 § 13. Att företrädaransvarsregeln 59 kap. 14 § SFL avseende för hög överskjutande ingående moms inte anges där beror på att en utländsk beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller annat EU-land och lämnar sådan särskild mervärdesskattedeclaration i Sverige saknar avdragsrätt för ingående moms (se 8 kap. 1 a § ML), och redovisar enbart den utgående moms för aktuell redovisningsperiod (se 12 § i lagen i fråga). I stället kan denne ansöka hos SKV om att återfå ingående moms för utgifter här enligt 10 kap. 4 a § och 19 kap. 30 § ML, och då kan en för hög ingående moms omfattas av 59 kap. 14 § SFL genom att SFL omfattar bl.a. ML. Detsamma gäller om fråga är om en utländsk beskattningsbar person etablerad i annat EU-land och som där redovisar moms enligt motsvarande särskilda bestämmelser för ifrågavarande slag av tjänster, om denne ansöker hos SKV om att återfå utgifter för

Om talan om betalningsskyldighet har väckts genom SKV:s ansökan hos förvaltningsrätten mot en företrädare för en juridisk person om betalningsansvar för den juridiska personens oreglerade skatte- och avgiftsansvar, har företrädaren, som nämnts, rätt att även föra talan om den grundläggande skattefordran mot den juridiska personen på vilken talan om betalningsskyldigheten mot företrädaren grundas. Företrädarens överklagande ska ske inom samma tid och på samma sätt som föreskrivs för den juridiska personen.⁹³ Företrädarens överklagande av SKV:s grundläggande omprövningsbeslut mot den juridiska personen ska således normalt ha kommit in till SKV senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.⁹⁴

Beträffande företrädarens talerätt noteras att utredningen som ledde fram till reformen av företrädareansvarsinstitutet 2004 vid sidan av kravet på att SKV måste ha väckt talan om företrädareansvar, för att företrädaren ska ha talerätt också beträffande statens grundläggande skattefordran mot den juridiska personen, ansåg att den juridiska personen måste ha gått i konkurs också.⁹⁵ Sistnämnda krav återfinns dock inte i lagregleringen av företrädarens talerätt beträffande den grundläggande skattefordran mot den juridiska personen, utan där anges, som nämnts, bara att kravet för att företrädaren ska ha talerätt är att SKV ska ha ansökt om företrädareansvar.⁹⁶ Det är förenligt med att SKV numera för talan om företrädareansvar också beträffande t.ex. aktiebolag som inte har gått i konkurs, dvs. också mot *levande bolag*.

Om den enskilde som söks av SKV i företrädareansvarsmålet vid tiden för processerna inte längre är företrädare för den juridiska person vars grundläggande skatteskuld icke reglerats, har vederbörande talerätt om denna grundläggande fordran, bara vederbörande var företrädare för den juridiska personen när den förföll till betalning för den juridiska personen. Lagstiftaren anger att SKV genom företrädareansvarstalan endast kan ålägga företrädaren betalningsskyldighet för skatt med en ursprunglig förfallodag under tid som denne företrätt den juridiska personen.⁹⁷

För en särskild avgift, dvs. förseningsavgift, skattetillägg eller kontrollavgift (se avsnitt 1.1), fastställs förfallodagen först genom SKV:s beslut mot den juridiska personen. SKV anger att om anstånd medges med skattetillägg – vilket inte är ovanligt numera i samband med överklagande av den grundläggande skatteskulden på grund av 17

ingående moms på förvärv i Sverige enligt 19 kap. 1 § ML. Se mer om de särskilda ordningarna: Forssén 2015 (2) s. 59-61.

⁹³ Se 67 kap. 4 § SFL och även prop. 2002/03:128 s. 60.

⁹⁴ Se 67 kap. 12 § första st. SFL.

⁹⁵ Se SOU 2002:8 s. 110.

⁹⁶ Se 67 kap. 4 § SFL.

⁹⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 39.

kap. 2 a § SBL (numera 63 kap. 7 § SFL) som infördes 2004 (se avsnitt 2.4.1) – fastställs en ny förfallodag för t.ex. skattetillägget.⁹⁸

SKV ansöker vanligen hos förvaltningsrätten om att ålägga företrädaransvar när den juridiska personen, t.ex. aktiebolag, gått i konkurs, men det kan, som nämnts, också förekomma beträffande *levande bolag*. Oavsett frågan om partshabilitet för bolaget på grund av likvidation eller dess konkurs, har företrädaren av rättssäkerhetsmässiga skäl nyss beskrivna talerätt, då det kan vara den enda möjligheten för denne att få den grundläggande skattefrågan prövad och företrädaransvaret är accessoriskt till den. Talerätten gäller, på grund av att SKV kan ansöka hos SKV om betalningsskyldighet också för företrädare för *levande bolag*, dvs. även om bolaget inte försatts i konkurs – förutsatt att SKV, som nämnts, väckt företrädaransvarstalan mot vederbörande.⁹⁹ Företrädaransvar har enligt HFD däremot inte ansetts kunna göras gällande för den del av ett aktiebolags skuld som skrivits ned genom offentligt ackord under företagsrekonstruktion.¹⁰⁰ HFD har vidare ansett att företrädaransvar enligt SFL inte kan göras gällande under ett rekonstruktionsförfarande för skulder som har uppkommit innan ansökan därom skedde men som har förfallit till betalning först under förfarandet.¹⁰¹ I sammanhanget får nämnas att en likvidators betalningsskyldighet enligt företrädaransvarsreglerna har i visst fall satts ned av HFD med hänvisning till proportionalitetsprincipen.¹⁰² Proportionalitetsprincipen har dessutom intagits i 2 kap. 5 § SFL.

Notera för sammanhanget att HFD har uttalat att även om ett bolags skatter inte som sådana kan omprövas i ett mål om företrädaransvar, kan företrädarens invändningar mot skattebesluten avseende bolaget i princip prövas i målet om dennes eventuella företrädaransvar.¹⁰³

2.1.2 Preskription

SKV anser att en ansökan om företrädaransvar ska ha inkommit till förvaltningsrätten innan skattefordringen mot den juridiska personen preskriberas. SKV uttalar därvid att det normalt inte bör medföra

⁹⁸ Se SKV:s Handledning för företrädaransvar (2009), s. 34.

⁹⁹ Se 67 kap. 4 § SFL och även prop. 2002/03:128 s. 38 och 39.

¹⁰⁰ Se HFD 2015 ref. 19.

¹⁰¹ Se HFD 2015 ref. 58.

¹⁰² Se HFD 2016 ref. 60.

¹⁰³ Se RÅ 2008 ref. 75, där HFD hänvisade till vad som gällde i förevarande hänseende enligt HD (NJA 2003 s. 207) också innan handläggningen av företrädaransvarsmålen överflyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol den 1 januari 2004.

svårigheter att avgöra när sådan preskription inträder, då preskriptionstiden är anknuten till kalenderår.¹⁰⁴

Fråga kan vara om en av den juridiska personen deklarerad skatt eller av SKV beslutad skattehöjning, och då gäller normalt sett en ordinarie preskriptionstid för den grundläggande skattefordran mot den juridiska personen om fem år efter utgången av det kalenderår då den slutliga skatten förföll till betalning eller fem år efter utgången av det kalenderår då beslut om skattehöjning förföll till betalning – förutsatt att SKV fattat sådant beslut inom tiden för omprövning på SKV:s initiativ (se avsnitt 2.1.1).¹⁰⁵

2.2 ÖVERENSKOMMELSE OM BETALNINGSSKYLDIGHET

Om den grundläggande skattefordran mot den juridiska personen saknas möjlighet att *förhandla* med SKV utanför domstol. När företrädaransvarsmålen före 2004 handlades vid allmän domstol utgjorde de s.k. dispositiva tvistemål. Dåförtiden kunde den enskildes motpart i ett företrädaransvarsmål vara Kronofogdemyndigheten (numera även Kronofogden), i stället för SKV,¹⁰⁶ vilket inte hade varit möjligt efter den 1 januari 2008 då Kronofogdemyndigheten blev en egen myndighet skild från SKV.¹⁰⁷ En kvarleva från tiden då ifrågavarande mål var dispositiva tvistemål är att överenskommelse kan träffas enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL och 13 kap. 11 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) mellan den enskilde och SKV angående företrädaransvaret i 59 kap. 12-14 §§ SFL (se även avsnitt 2.1.1).¹⁰⁸

¹⁰⁴ Se SKV:s Handledning för företrädaransvar (2009), s. 131.

¹⁰⁵ Se lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

¹⁰⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 53.

¹⁰⁷ SKV bildades den 1 januari 2004, genom en sammanslagning av Riksskatteverket och de 10 regionala skattemyndigheterna till en rikstäckande myndighet, SKV. Se lag (2003:642) med anledning av inrättande av Skatteverket. På samma sätt bildades Kronofogdemyndigheten den 1 januari 2006 genom en sammanslagning av de regionala kronofogdemyndigheterna till en rikstäckande myndighet. Se lag (2006:671) med anledning av inrättande av Kronofogdemyndigheten. Enligt 5 § i förordning (2006:883) med instruktion för Kronofogdemyndigheten skulle myndigheten samverka med SKV beträffande strategiska frågor om administrativ ledning och styrning samt utnyttja med SKV gemensamt stöd beträffande IT-verksamheten och administrativa stödfunktioner. Den 1 januari 2008 upphävdes den förordningen, genom att en ny förordning (2007:781) med instruktion för Kronofogdemyndigheten, som numera även kan benämnas Kronofogden, där det i 4 § beträffande samverkan endast anges att Kronofogdemyndigheten ska samverka med SKV avseende gemensamt utnyttjande av funktionen verksamhetsstöd inom SKV, dvs. inte avseende lednings- och styrningsfrågor. Kronofogdemyndigheten är därmed numera en självständig myndighet i förhållande till SKV.

¹⁰⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 36.

Lagstiftaren har ansett att en sådan överenskommelse endast kan ske innan dom avkunnats i förvaltningsrätten,¹⁰⁹ men HFD har ansett att det är möjligt att ingå överenskommelse mellan företrädaren och SKV även om företrädaransvarsmålet är under handläggning i kammarrätt.¹¹⁰

Företrädaransvaret är emellertid accessoriskt till den grundläggande skattefordran. Det innebär att ansvaret sänks i den mån betalning skett eller om fordran mot den juridiska personen nedsätts av förvaltningsdomstol.¹¹¹ I sistnämnda hänseende är det av betydelse att företrädaren har talerätt beträffande SKV:s grundläggande fordran mot den juridiska personen (se avsnitt 2.1.1).

I övrigt får bl.a. följande noteras angående möjligheten till en utomprocessuell överenskommelse mellan SKV och företrädaren om dennes betalningsskyldighet för den juridiska personens skatteskuld.

- Notera att även om möjligheten till en utomprocessuell uppgörelse om betalningsskyldigheten beträffande företrädaransvar behölls vid reformen 2004 används numera uttrycket överenskommelse i förevarande sammanhang, i stället för förlikning. Förlikning som uttryck för utomprocessuell uppgörelse används i det dispositiva tvistemålet, och tedde sig som uttryck och form alltför främmande för allmän förvaltningsdomstol, bl.a. mot bakgrund av förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet (se avsnitt 2.3.1).¹¹²
- Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.¹¹³
- För att det allmänna ska ha rätt att träffa en överenskommelse om betalningsansvar, anses det krävas att skäl föreligger för att begränsa betalningsskyldigheten. Det kan finnas handläggnings- eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten, t.ex. gällande utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande. I regel anses det inte meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren kan bedömas komma att fullgöra, vilket också

¹⁰⁹ Se prop. 2002/03:128 s. 37.

¹¹⁰ Se RÅ 2006 ref. 20.

¹¹¹ Se prop. 2002/03:128 s. 39.

¹¹² Se SOU 2002:8 s. 105.

¹¹³ Se 59 kap. 19 § första st. SFL.

bör vägas in om indrivningsuppdrag avseende andra skulder förekommer samtidigt, varvid även dessa anses skola vägas in när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms.¹¹⁴

- Om SKV har stämt företrädaren när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits av domstolen.¹¹⁵
- Om överenskommelsen om betalningsskyldighet fullföljs inom rätt tid, ska staten avstå från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende den juridiska personens skulder som omfattas av överenskommelsen.¹¹⁶
- Om företrädaren inte har fullföljt överenskommelsen inom rätt tid, upphör den att gälla.¹¹⁷ Då utgör inte överenskommelsen hinder för ansökan om betalningsskyldighet från SKV:s sida, men belopp som företrädaren har betalat in till SKV på grund av överenskommelsen ska då tillgodoräknas företrädaren.¹¹⁸ Den juridiska personens skulder ska då ökas med motsvarande belopp.¹¹⁹
- En överenskommelse mellan SKV och företrädaren om dennes betalningsskyldighet för den juridiska personens skatteskuld ska innehålla uppgift om:
 - parternas namn eller firma och personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer,
 - datum för överenskommelsen,
 - den skatteskuld eller avgiftsskuld som överenskommelsen avser,
 - det belopp som företrädaren ska betala, och
 - den tidpunkt eller de tidpunkter när betalning senast ska ske.¹²⁰

Ett beslut om att ingå överenskommelse om betalningsansvar är att anse som ett slutligt avgörande av förvaltningsmyndighet, och har en sådan påvisbar effekt på den enskildes ekonomiska och personliga förhållanden att överenskommelsen kan ogiltigförklaras genom parts ansökan om resning enligt 37 b § FPL,¹²¹ vilket förutsätter att något

¹¹⁴ Se SOU 2002:8 s. 106 med hänvisning till prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444.

¹¹⁵ Se 59 kap. 19 § andra st. SFL.

¹¹⁶ Se 59 kap. 20 § första st. SFL.

¹¹⁷ Se 59 kap. 20 § andra st. första men. SFL.

¹¹⁸ Se 59 kap. 20 § andra st. andra men. SFL.

¹¹⁹ Se 59 kap. 20 § andra st. tredje men. SFL.

¹²⁰ Se 13 kap. 11 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

¹²¹ SOU 2002:8 s. 108 och 109.

särskilt förhållande gör att det finns synnerliga skäl att pröva frågan om företrädaransvar på nytt trots överenskommelsen.

Genom SFS 2015:633 infördes den 1 januari 2016 ett tredje st. i 59 kap. 19 § SFL. Bestämmelsen innebär att SKV inte får träffa en överenskommelse i fråga om skattetillägg, om den felaktighet som eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse enligt för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, och åtalet, strafförelägandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse.¹²² Bestämmelsen föranleddes av en dom i Högsta domstolen (HD) – NJA 2013 s. 502 – angående moms som gällde tillämpningen av principen *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och skattebrott. Se särskilt om den s.k. *ne bis in idem*-frågan i avsnitt 2.4.2.

2.3 BEVISNING M.M.

2.3.1 Partsförhör, muntlig förhandling, tredskodom, utredningsskyldighet och verkställbarhet

I och med att förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen 2004 överförflyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol, är det numera fråga om ett enbart skriftligt förfarande,¹²³ om inte företrädarkaren begär att muntlig förhandling ska hållas i förvaltningsrätt eller kammarrätt.¹²⁴ Företrädarkaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.¹²⁵ Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att betalningsskyldighet kommer att fastställas.¹²⁶ Det är sålunda i princip företrädarkaren som bestämmer om muntlig förhandling ska hållas.¹²⁷

Lagstiftaren har ansett att den utredningsskyldighet som åvilar de allmänna förvaltningsdomstolarna enligt 8 § första st. FPL¹²⁸ medför att företrädarkarna inte ska drabbas av nackdelar med anledning av att förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen överförflyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol 2004.¹²⁹

¹²² Jfr även prop. 2014/15:131 s. 251.

¹²³ Se 9 § första st. FPL.

¹²⁴ Se 59 kap. 18 § första st. första men. SFL och även prop. 2002/03:128 s. 1, 30 och 53.

¹²⁵ Se 59 kap. 18 § andra st. SFL.

¹²⁶ Se 59 kap. 18 § första st. andra men. SFL och även prop. 2002/03:128 s. 32 och 33.

¹²⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 1 och 32.

¹²⁸ 8 § första st. FPL lyder: ”Rätten ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver.”

¹²⁹ Se prop. 2002/03:128 s. 49. Se även prop. 2002/03:128 s. 27 och 30 ang. den utredningsskyldighet som åvilar allmän förvaltningsdomstol.

- Lagstiftaren anser utredningsskyldigheten och att muntlig förhandling ska hållas om företrädaren begär det uppväger att partsförhör under sanningsförsäkran inte längre kan hållas.¹³⁰
- Dessutom anför lagstiftaren att det numera inte är möjligt för domstolen att avkunna tredskodom i företrädaransvarsmål.¹³¹
- Vidare gynnas den enskildes rättssäkerhet i företrädaransvarsmålen av att SKV genom reformen 2004 åter har bevisbördan angående de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL.¹³² Den enskilde har först i fall av att SKV har visat att sådant ansvar föreligger för denne bevisbördan för att särskilda skäl föreligger för befrielse från ansvaret enligt 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 1.4).¹³³

En nackdel för företrädaren rättssäkerhetsmässigt med överflyttningen av förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol får anses vara att avsaknaden av en fullt ut genomförd rättegång enligt rättegångsbalken (1942:740), RB, överlämnar åt den enskilde att åtskilja bevis- och rättsfrågor i processen. Idag är det i första hand fråga om ett skriftligt förfarande med möjlighet för den enskilde dels att begära muntlig förhandling i det företrädaransvarsmål som inletts av SKV, dels att föra talan i det grundläggande skattemålet för den juridiska personen (se avsnitt 2.1.1). En fullständig rättegång i allmän domstol enligt RB inleddes normalt sett med en muntlig förberedelse. Där kunde exempelvis SKV få instruktioner från domstolen att utveckla sin talan, innan förhandlingen påbörjades vid ett senare tillfälle. Numera har den enskilde att förlita sig på att förvaltningsrätten verkligen utreder materiellt sett om SKV:s talan är tillräckligt grundad. Även om en tredskodom inte kan meddelas längre, har ett viktigt rättssäkerhetsmässigt moment gått förlorat genom att den muntliga förberedelsen inte längre förekommer. SKV stämmer bara företrädaren för den juridiska personens skatteskulder, och överprövar givetvis inte självmant ett grundläggande skattebeslut mot den juridiska personen. Det ankommer i princip på den enskilde att inte bara själv initiera en prövning av den grundläggande skattefordran som företrädaransvarsmålet avser, utan också att begära att ett sådant överklagande från honom i skattemålet kumuleras av förvaltningsrätten vid prövningen av företrädaransvarsmålet.

¹³⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 30. 25 § FPL innehåller bara att förhör kan hållas med vittne eller sakkunnig – inte med part. Se prop. 2002/03:106 (Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.) s. 78.

¹³¹ Se prop. 2002/03:128 s. 30.

¹³² Se prop. 2002/03:128 s. 26 och 51 samt SOU 2002:8 s. 79 och 142.

¹³³ Se prop. 2002/03:128 s. 26 och 27 samt SOU 2002:8 s. 79.

En annan nackdel för företrädaren rättssäkerhetsmässigt sett är att betalningsansånd med ett beslut av förvaltningsrätten om betalningsskyldighet mot företrädaren ska sökas av företrädaren hos motparten SKV, och att det av förvaltningsrätten fastställda kravet är indrivningsbart (verkställbart) mot honom, om han inte får ansånd av SKV eller – efter överklagande av vägrat ansånd – av förvaltningsrätten (se avsnitt 2.4.1). Före reformen 2004 var inte ett krav på betalningsskyldighet mot företrädaren verkställbart förrän en lagkraftvunnen dom om företrädaransvar förelåg. Det förekom tankar om att införa prövningstillstånd i företrädaransvarsmålen vid överklagande till kammarrätten, vilket dock inte genomfördes. Motiveringen var att en sådan ordning skulle ha inneburit att urvalet av materiella frågor för prejudikatsbildning skulle ha ägt rum hos kammarrätterna, vilket hade varit otillfredsställande från principiell synpunkt, och att förfarandereglererna på skatteområdet om möjligt bör vara enhetligt utformade.¹³⁴

2.3.2 Konkursförvaltares förvaltarberättelse och konkursbouppteckning

Frågor av bolagsrättslig och insolvensrättslig karaktär kan ofta bli centrala för avgörande av företrädaransvaret.¹³⁵ Även om det inte föreligger något hinder för SKV att åberopa 59 kap. 12-14 §§ SFL gentemot företrädare för ett *levande bolag* (se avsnitt 2.1.1), brukar SKV hellre söka företrädare för bolag som försatts i konkurs, då företrädarna antas föredra att betala bolagets skulder med dess pengar och inte med egna skattade medel. Därför åberopar SKV normalt sett en konkursförvaltares förvaltaruppgift (förvaltarberättelse) och konkursbouppteckning redan när SKV kontaktar en företrädare om dennes inställning till eventuell betalningsskyldighet.¹³⁶

Erfarenheten säger dock att SKV och domstolarna – även sedan förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen överflyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol – ofta behandlar förvaltaruppgiften alltför slentrianmässigt. Ibland hävdar SKV till och

¹³⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 33 och 34.

¹³⁵ Se prop. 2002/03:128 s. 29.

¹³⁶ Ang. konkursbouppteckningar kan det vara av intresse att HFD har ansett att det inte är tillåtet att publicera dem på Internet. I RÅ 2010 ref. 19 ansåg HFD att de enskildas integritetsintressen hade företräde framför Ackordscentralens intresse av att underlätta hanteringen av konkursen genom publicering på Internet av konkursbouppteckningen i ett finansbolag. Konkursbouppteckningen innehöll namn, adresser och inlåningsbelopp beträffande ett stort antal borgenärer, och även uppgifter om personer som lånat pengar av finansbolaget. HFD ansåg därför att publiceringen av konkursbouppteckningen på Ackordscentralens hemsida stred mot personuppgiftslagen (1998:204).

med att konkursförvaltarens förvaltarberättelse är obehövlig för att genomföra företrädaransvarsmålet. Det är mindre lyckat, då förvaltarberättelsen innehåller uttalanden från konkursförvaltaren om denne anser att någon återvinningsbar transaktion förekommit, när obestånd kan anses ha inträtt (vilket kan sättas i relation till en fordrans förfallodag), om brottet *otillbörligt gynnande av borgenär* förekommit, om något aktiebolagsrättsligt skadeståndsansvar aktualiserats eller om utdelning skett i strid mot den aktiebolagsrättsliga vinstutdelningsbegränsningen. Med tanke på kravet på ett beteende hos den enskilde motsvarande de straffrättsliga subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet (se avsnitt 1.6), och att denne ska ha haft viss insikt om att skatten inte kunde betalas i rätt tid för den juridiska person som denne företrätt (se avsnitt 3.2),¹³⁷ för att kunna åläggas företrädaransvar, bör inte en förvaltaruppgift där konkursförvaltaren t.ex. enbart anför ett aktiebolagsrättsligt skadeståndsansvar för oaktsamhet hos företrädaren räcka i sig för företrädaransvar, då 59 kap. 12-14 §§ SFL – som sagt – förutsätter åtminstone *grov* oaktsamhet (se även avsnitten 1.1 och 1.6). I stället kan förvaltaruppgiften då anses utgöra ett bevis för frihet från företrädaransvar eller, om SKV kan anföra annat till den enskildes nackdel, åberopas av denne till stöd för att särskilda skäl föreligger för hel eller delvis befrielse från ansvar enligt 59 kap. 15 § SBL (se avsnitt 1.4).

Förvaltaruppgiften innehåller också konkursförvaltarens bedömning av vem eller vilka som företrätt den juridiska personen, och för vilken tid de gjort det. Det är viktigt för företrädaransvarsmålen, då en företrädare endast anses kunna åläggas betalningsskyldighet för skatt med förfallodag under tid som denne företrätt den juridiska personen (se avsnitt 2.1.1).

2.4 ANSTÅND OCH SKATTETILLÄGG SAMT NE BIS IN IDEM-FRÅGAN

2.4.1 Anstånd och skattetillegg

Även om företrädaransvarsmålen inte är mål om skatt, utan mål om betalningsskyldighet för annans skatt (se avsnitt 2.1.1), och SKV:s stämningsansökan till förvaltningsrätten sålunda inte är verkställbar i sig mot företrädaren, uppkommer samma förhållande beträffande verkställbarheten som i mål om skatt, om förvaltningsrättens dom innebär betalningsskyldighet för företrädaren. Domen är verkställbar mot företrädaren, även om denne överklagat förvaltningsrättens dom till kammarrätten. Företrädaren får då ansöka hos SKV om betalningsanstånd i avvaktan på kammarrättens prövning av

¹³⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 25 och 51.

företrädaransvaret, och då gäller SFL:s vanliga regler om anstånd i 63 kap.¹³⁸ Det handlar framför allt om en prövning av om företrädaren helt eller delvis kommer att befrias från skatten, om utgången av kammarrättens prövning är tveksam eller om indrivning av kravet dessförinnan kommer att medföra betydande skadeverkningar för företrädaren.¹³⁹

I sammanhanget kan beträffande rättssäkerheten för den enskilde noteras som betänkligt att lagstiftaren inte uppmärksammade vid reformen av företrädaransvaret 2004 att prövningstillstånd hade införts i kammarrätterna för prövning av fråga om anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt redan genom skattekontoreformen 1998 (se avsnitt 2.3.1). Det betänkliga med förhållningssättet från lagstiftarens sida blir inte mindre av att ungefär samtidigt med nämnda reform av företrädaransvaret skedde en nyansering den 1 juli 2003 av skattetilläggsinstitutet, vilket föranleddes av att Sverige ansågs bryta mot EKMR när företag försattes i konkurs utan anstånd med skattekravet åtminstone tills prövning skett i första instans. Europadomstolen ansåg i två domar att det svenska skattetillägget är att jämföra med (a) ”criminal charge” enligt artikel 6 i EKMR.¹⁴⁰ Europadomstolens domar genomsyrade hela den utredning som ledde fram till en nyansering av skattetilläggsinstitutet den 1 juli 2003,¹⁴¹ bl.a. av innebörd att en skattskyldig, t.ex. en juridisk person, numera alltid ska ha rätt till anstånd med skattetillägg tills prövning skett av skattemålet i första instans. Det uttrycktes i den då genom SFS 2003:212 införda 17 kap. 2 a § SBL – numera 63 kap. 7 § SFL. Då företrädaransvar infördes för att – om än utan att utgöra en ny strafform – träffa ett i princip straffvärt förhållningssätt (se avsnitten 1.6 och 2.3.2), och skattetillägg enligt Europadomstolen har en straffrättslig karaktär, borde, mot bakgrund av att reformen 1998 innebar att en dom i ett skattemål i första instans – förvaltningsrätten – är verkställbar om inte den skattskyldige får anstånd av i första hand motparten SKV i samband med den skattskyldiges överklagande av en för denne negativ dom i förvaltningsrätten i företrädaransvarsmålet (se även avsnitt 2.3.1), 63 kap. 7 § SFL kompletteras med att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål

¹³⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 50.

¹³⁹ Se 63 kap. 4 och 5 §§ SFL.

¹⁴⁰ Se Europadomstolens domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97, pkt 71; och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97, pkt 82.

¹⁴¹ Se prop. 2002/03:106 s. 64, 68-72, 75, 77, 82, 86, 88, 100, 108, 137, 139, 179-181, 184, 199, 200 och 207, där Europadomstolens båda nämnda domar den 23 juli 2002 nämns.

till kammarrätten.¹⁴² Detta vore en rättssäkerhetsmässigt bättre lösning än att SKV, efter nämnda reform av anståndsinstitutet i skattemålen, i praktiken slutat att driva kravet på skattetillägg mot företrädaren, när SKV i ett företrädaransvarsmål stämmer en företrädare för den juridiska personens obetalda skatter och avgifter.

Även om företrädaransvaret inte utgör en ny straffform, knöts det till förutsättningarna för uppbördsbrottet. På grund av att staten inte lyckades med att ålägga företrädaren skadestånd för den skatt som den juridiska personen hade underlåtit att betala, räckte det inte med straff som prevention mot att framför allt aktiebolagsformen användes för att driva företag utan att förpliktelseerna beträffande källskatten fullföljdes (se avsnitt 1.6). Innan uppbördsbrottet utmönstrades ur lagstiftningen i och med skattekontoreformen 1998 (se avsnitt 1.6), förde ofta åklagarna talan om enskilt anspråk mot företrädare för en juridisk person beträffande obetald källskatt, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt. Även detta är av intresse i den del ett *mål om företrädaransvar* omfattar skattetillägg.

Ett *företrädaransvarsmål* är inte ett *mål om skatt*, och det får – tillsammans med det faktum att uppbördsbrottet utmönstrades ur lagstiftningen i samband med skattekontoreformen 1998 (se avsnitt 1.6) – anses utgöra ytterligare belägg för förslaget ovan, av innebörd att 63 kap. 7 § SFL kompletteras med att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten. Emellertid finns det ytterligare aspekter att beakta för sammanhanget. De subjektiva rekvisiten för företrädaransvar har, som nämnts (se avsnitten 1.6 och 2.3.2), i sig en straffrättslig karaktär såtillvida att rekvisiten är desamma som för uppbördsbrottet.¹⁴³ I mål om skatt har SKV att *ex officio*,¹⁴⁴ dvs. även när den skattskyldige inte har framställt yrkande därom, pröva befrielsegrunderna beträffande skattetillägg.¹⁴⁵ I företrädaransvarsmålet verkar det dock idag åligga den enskilde att hemställa att ett mål om skatt kumuleras med företrädaransvarsmålet (se avsnitt 2.3.1), för att förvaltningsdomstolens utredningsskyldighet (se avsnitt 2.3.1) ska komma att effektivt beakta befrielsegrunderna även i företrädaransvarsmålet och den del som omfattar skattetillägg. Åklagarna har inte längre ett uppbördsbrott till vilket ett enskilt anspråk om företrädaransvar kunde kopplas, och

¹⁴² Nu anges enbart i 63 kap. 7 § SFL att SKV ska bevilja anstånd med skattetillägg (och kontrollavgift), om den som avgiften avser – dvs. här den juridiska personen – har begärt omprövning av skattetilläggsbeslutet hos SKV eller överklagat det till förvaltningsrätten, varvid anstånd ska gälla fram till dess att SKV eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut (eller längst tre månader efter dagen för beslutet).

¹⁴³ Se SOU 1965:23 s. 187, prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434 och prop. 2002/03:128 s. 26 samt även avsnitt 1.6.

¹⁴⁴ Ex officio: *På ämbetets vägnar* eller *på eget initiativ* – se Melin 2010 s. 131.

¹⁴⁵ Se SOU 2009:58 Del 3 s. 1290, varav följer att SKV:s skyldighet att – även utan yrkande därom (dvs. *ex officio*) – beakta bestämmelserna om befrielse från skattetillägg är så självklara att den inte behöver uttryckas särskilt i SFL.

sålunda kan det ifrågasättas om SKV i sin utredning inför en stämning av någon för företrädaransvar beaktar befrielsegrunderna beträffande skattetilläggsdelen i sitt krav mot företrädarkaren. Åklagarna omfattas av ett grundlagsfäst krav på objektivitet,¹⁴⁶ men det kan ifrågasättas om SKV iakttar den principen också i företrädaransvarsmål eller enbart intar ett förhållningssätt som part beträffande skattekravet. SFL borde således kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iaktta befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål. Om så inte sker, borde åtminstone nämnda komplettering ske av 63 kap. 7 § SFL. Eftersom reformen av företrädaransvaret 2004 skedde med vetskap om reformen som ledde till nämnda nyanseringar av skattetilläggs- och anståndsinstuteten i skattemålen den 1 juli 2003, borde införandet av anståndsinstuteten i företrädaransvarsmålen 2004 ha gjorts med nämnda komplettering av 17 kap. 2 a § SBL (numera 63 kap. 7 § SFL).

För övrigt hade vid genomförandet av reformerna den 1 juli 2003 och 2004 SkBrL reformerats redan den 1 juli 1996,¹⁴⁷ såtillvida att skattebrottet omkonstruerats från ett effektbrott till ett färebrott.¹⁴⁸ Det innebar emellertid inte att sambandet mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan skulle brytas beträffande vad som är en oriktig uppgift.¹⁴⁹ Det har också upprepats i samband med reformen som innebar en nyansering av skattetilläggsinstuteten den 1 juli 2003, där det framhölls att rekvisitet oriktig uppgift förekommer också i SkBrL och att enligt förarbetena till den lagen ska med oriktig uppgift förstås detsamma som i beskattningsförfattningarna.¹⁵⁰ Företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattekravet (se avsnitten 2.1.1 och 2.2), men det kan effektivt sett vara en urvattnad princip rättssäkerhetsmässigt sett för den enskilde, om det processuellt sett åligger denne att, genom hemställan om kumulation i förvaltningsrätten av ett skattemål med det företrädaransvarsärende som SKV inlett mot honom, se till att det utreds om skattetillägg är påkallat. Företrädarkaren kanske inte ens inser vikten av att befrielsegrunderna prövas i skattetilläggsfrågan, och klagat inte för den juridiska personens räkning beträffande ett påfört skattetillägg, oavsett om SKV går vidare med stämning i företrädaransvarsärendet eller inte. Att betalbrottet (uppbördsbrottet) avkriminaliserades genom skattekontoreformen 1998 motiverades med att det var risken för företrädarkaren att drabbas av betalningsskyldighet genom företrädaransvar som hade en avhållande verkan både i det enskilda fallet och generellt beträffande underlåtenhet att betala den juridiska personens skatteskulder.¹⁵¹ Frågan är dock om det inte är en rättssäkerhetsmässig brist till den enskildes nackdel att lägga på denne att se till att frågan om befrielse från skattetillägg kommer in i företrädaransvarsärendet.

Lagstiftaren ansåg att de allmänna förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet utgjorde en garant för att företrädarkarna inte skulle drabbas av nackdelar med anledning av att förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen överflyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol 2004 (se avsnitt 2.3.1). Hur skyddas

¹⁴⁶ Se 1 kap. 9 § regeringsformen (1974:152), RF.

¹⁴⁷ Se SFS 1996:657 och SFS 1996:658.

¹⁴⁸ Se 2 § SkBrL.

¹⁴⁹ Se prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen) s. 91.

¹⁵⁰ Se prop. 2002/03:106 s. 116.

¹⁵¹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450.

då den enskilde i förevarande rättegångssystem av att denne av förvaltningsdomstolarna påförs ett skattetillägg genom SKV:s eventuella företrädaransvarstalan, men för vilket befrielse skulle ha medgivits i ett skattemål avseende den juridiska personen? Mot bakgrund av lagstiftarens uttalanden om de preventiva fördelarna med företrädaransvarsinstitutet i förhållande till avkriminalisering av betalbrottet (uppbördsbrottet) kan det antas att företrädaransvarsmål avgörs innan åtal väcks om skattebrott. Det ökar angelägenheten av att befrielsegrunderna rutinmässigt prövas av SKV i skattetilläggsfrågan också från början i företrädaransvarsärendet, oavsett om det leder till stämning och att SKV för talan om företrädaransvar. Det kan vara ursäktligt att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, vilket i så fall utgör grund för befrielse från skattetillägg.¹⁵² I så fall bör det anses ha betydelse för frågan om företrädaren har ådagalagt sig åtminstone grov oaktsamhet att beakta om den grundläggande skattefordran handlar om en rättsfråga, t.ex. tolkning av en svår skatterättslig regel, eller om en bevisfråga. Om inte ett skattemål och en prövning av skattetilläggsfrågan kommer till stånd, beaktas kanske inte dessa aspekter i företrädaransvarsmålet. I stället är det en risk att ett avgörande till den enskildes nackdel i företrädaransvarsmålet etablerar som en sanning att oriktig uppgift lämnats utan att någon anledning till mildring förelåg, och att det i ett brottmål om skatt åberopas av åklagaren till stöd för att fara förelegat för skattebrott. Dessa aspekter talar också för att nämnda komplettering av 63 kap. 7 § SFL genomförs, dvs. att det anges att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten, om inte SFL kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iaktta befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål.

2.4.2 Särskilt om den s.k. ne bis in idem-frågan

I många fall anses avgiftssanktioner som skattetillägg utgöra en tillräcklig samhällsreaktion på överträdelser av skattelagstiftningen, men principiellt sett gäller enbart att befrielse från skattetillägg i *mål om skatt* kan aktualiseras särskilt enligt oskälighetskriteriet, om det är oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp på grund av att straffansvar också åläggs den som avgiften gäller.¹⁵³ Det är i linje med förbudet mot dubbel lagföring och bestraffning i artikel 4.1 i tilläggsprotokoll (tp) nr 7 till EKMR (dvs. principen *ne bis in idem*).¹⁵⁴ Beträffande frågan om samma fråga principiellt sett kan bli föremål för både skattetillägg och straffansvar för skattebrott, ansåg HD tidigare att det var möjligt utan att det ansågs strida mot principen *ne bis in idem*.¹⁵⁵ HFD bekräftade HD:s uppfattning i samma fråga,¹⁵⁶ och frågeställningen har också berörts av skatteförfarandeutredningen¹⁵⁷

¹⁵² Se 51 kap. 1 § första st. och andra st. 1 b SFL.

¹⁵³ Se framför allt 51 kap. 1 § andra st. 4 SFL med hänvisning till bl.a. SkBrL.

¹⁵⁴ Se prop. 2002/03:106 s. 92, 97, 101, 139, 150 och 158. *Ne bis in idem: Inte två gånger om samma sak* – se Melin 2010 s. 275.

¹⁵⁵ Se HD:s domar NJA 2010 s. 168 I och II.

¹⁵⁶ Se RÅ 2009 ref. 94. Se även RÅ 2002 ref. 79.

¹⁵⁷ Se SOU 2009:58 Del 2 s. 563-566, där rättsläget, beträffande frågan om förhållandet mellan skattetillägget och skattebrottet medför en risk för konflikt med EKMR:s förbud mot dubbel lagföring och bestraffning, beskrevs som osäkert.

samt lett till ytterligare en utredning,¹⁵⁸ där ett förnyat och motsatt ställningstagande från HD i *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott nämns.¹⁵⁹

HFD har även denna gång varit följsam mot HD.¹⁶⁰ Problemet är för förevarande sammanhang att HFD inte har prövat *ne bis in idem*-frågan när det gäller *mål om företrädaransvar*, och att HD i och för sig anser att förbudet mot dubbel lagföring aktualiseras om en fysisk person krävs på betalning för skattetillägg, trots att det riktar sig mot en juridisk person såsom enligt bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ SFL,¹⁶¹ men att hinder mot att åtala företrädaren för den juridiska personen – för brott enligt SkBrL avseende samma oriktiga uppgift på vilken skattetillägget grundas – gäller först när staten ”genom ett rättsligt förfarande” har krävt företrädaren på betalning av den juridiska personens skuld avseende skattetillägg.¹⁶² Ett företrädaransvarsärende inleds genom att SKV skriver ett brev till företrädaren eller företrädarna för aktuell juridisk person, och oklarheten nu består i att uppfattningen i praktiken verkar vara att ett *rättsligt förfarande* uppkommer först om och när SKV går vidare och stämmer företrädaren inför förvaltningsrätten.

SKV bör anses ha inlett ett förfarande redan genom brevet till företrädaren om eventuellt företrädaransvar, framför allt i fall som avser prövning av 59 kap. 14 § SFL, där även just rekvisitet oriktiga uppgifter också uppställs för företrädaransvar. Det är inte först hos förvaltningsrätten som frågan om oriktig uppgift ska bedömas, utan SKV har från början i ett sådant företrädaransvarsärende att bedöma och ta ställning till de objektiva rekvisiten för ansvar (dvs. om oriktig uppgift föreligger). I vart fall är åtminstone beträffande fall enligt 59 kap. 14 § SFL nya mer nyanserade ställningstaganden från HD nödvändiga till vägledning för rättstillämpningen angående frågan om *ne bis in dem*-principens omfattning. Därvidlag bör sådana processuella omständigheter som att – som nämnts ovan (se avsnitt 2.4.1) – nyanseringen av skattetilläggsinstitutet av innebörd att SKV år 2004 blev skyldigt att i skattemål ge betalningsansstånd med krav på skattetillägg tills överklagande prövats i förvaltningsrätten ledde till att SKV i praktiken slutade att driva frågor om företrädaransvar avseende de juridiska personernas skattetilläggskulder. Det bör ses bl.a. i förhållande till att det finns fall där företrädaren inte överklagar SKV:s

¹⁵⁸ Se SOU 2013:62 (Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet).

¹⁵⁹ Se NJA 2013 s. 502 (HD:s mål nr B 4946-12).

¹⁶⁰ Se HFD 2013 ref. 71, HFD 2014 ref. 35 och HFD 2014 ref. 43 – i samtliga dessa fall hänvisar HFD till NJA 2013 s. 502.

¹⁶¹ Se pkt 64 i NJA 2013 s. 502.

¹⁶² Se pkt 66 i NJA 2013 s. 502.

beslut mot den juridiska personen (skattemålet). Då sker en invändning angående oriktig uppgift först när företrädaren har mottagit brevet från SKV om eventuellt företrädaransvar, men företrädaren kanske inte har medel att driva både skattemålet och företrädaransvarsmålet. Ska en överenskommelse i betalningsskyldighetsfrågan inte anses innebära att ett rättsligt förfarande inletts om företrädaransvar från SKV:s sida beträffande skattetillägget? Även om SKV inte driver företrädaransvarsärenden avseende själva skattetilläggskravet, kvarstår frågan om när ett rättsligt förfarande ska anses ha inletts från SKV:s sida särskilt beträffande företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § SFL, där oriktiga uppgifter utgör ett rekvisit utöver uppsåt eller grov oaktsamhet för företrädaransvar avseende för hög överskjutande ingående moms, dvs. avseende själva skattekravet.

För övrigt. Se ang. lagändringar i SFL föranledda av *ne bis in idem*-domen NJA 2013 s. 502, vilka skedde den 1 januari 2016, genom SFS 2015:633: i 59 kap. 11 § (nytt tredje st.), avsnitt 1.3; i 59 kap. 17 § (nytt andra st.), avsnitt 2.1.1; och i 59 kap. 19 § (nytt tredje st.), avsnitt 2.2.

2.5 OMBUDSKOSTNADER

Företrädaransvarsmålen överflyttades den 1 januari 2004 från handläggning i allmän domstol till att handläggas i allmän förvaltningsdomstol (se avsnitten 1.6 och 2.1.1), och det innebär att staten inte längre får stå för i princip företrädarens hela ombudskostnad om denne vinner framgång med sitt svaromål på SKV:s stämningsansökan etc.

I stället får företrädaren åberopa 43 kap. SFL,¹⁶³ trots att företrädaransvarsmålet inte är ett mål om skatt, utan ett mål om företrädarens eventuella betalningsskyldighet för den juridiska personens skatt (se avsnitt 2.1.1).¹⁶⁴

Förutsättningarna för ersättning för ombudskostnaderna är därmed att företrädaren helt eller delvis vinner bifall till sitt svaromål etc. eller att målet anses innehålla fråga av prejudikatsvärde eller att synnerliga skäl för ersättning anses föreligga.¹⁶⁵

Lagstiftaren förutsätter att SKV och förvaltningsdomstolarna, beträffande ersättningsnivån, normalt sett följer timkostnadsnormen för offentliga försvarare och rättshjälpsärenden,¹⁶⁶ vilken för år 2015 har

¹⁶³ 43 kap. SFL har ersatt lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (den s.k. ersättningslagen).

¹⁶⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 38.

¹⁶⁵ Se 43 kap. 1 § första st. SFL.

¹⁶⁶ Se prop. 1993/94:151 (Rättssäkerhet vid beskattningen) s. 175.

satts till 1 302 kr exklusive mervärdesskatt av Domstolsverket. Även om företrädaren har framgång med sitt svaromål, ersätts således denne inte längre för hela ombudskostnaden, utan den nämnda timkostnadsnormen utgör normalt sett ett tak för ersättningsbeloppet per timme.

När ersättningen bestäms, ska den minskas med annan ersättning som företrädaren har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan författning eller enligt avtal (t.ex. ersättning från rättsskydd i försäkring).¹⁶⁷

¹⁶⁷ Se 43 kap. 4 § SFL.

3 RÄTTSPRAXIS

3.1 FÖRETRÄDAREN

En företrädare för en juridisk person i den mening som avses i 59 kap. 12-14 §§ SFL är en fysisk person som antingen är en *legal företrädare* eller en *faktisk företrädare* för den juridiska personen (se avsnitten 1.1 och 1.3). I NJA 1971 s. 296 I noterar HD att författningstextens ordalydelse – vilken i detta hänseende är oförändrad – omfattar varje ställföreträdare för arbetsgivare som är juridisk person (se även avsnitt 1.1), men att förarbetena riktar intresset i första hand mot aktiebolagen (se även avsnitt 1.6), och då väsentligen mot de s.k. fåmansbolagen.

- En legal företrädare är t.ex. en VD eller styrelseledamot i ett aktiebolag (se avsnitt 1.3). Det beläggs i rättspraxis av t.ex. NJA 1974 s. 297, där betalningsskyldighet prövades för ledamot av styrelsen i ett aktiebolag hos vilket källskatt dragits vid utbetalning av löner men inte inbetalats till staten av bolaget.
- Emellertid kan företrädaren också vara faktisk företrädare för en juridisk person, då 59 kap. 12-14 §§ SFL inte innehåller någon begränsning till enbart formella företrädare (se avsnitt 1.3). Det beläggs av rättsfallet NJA 1979 s. 555, där en delägare i ett familjeföretag, s.k. fåmansbolag, med hänsyn till förhållandena inom bolaget, har ansetts självständigt ansvarig för bolagets underlåtenhet att inbetala till staten innehållen skatt på anställdas löner (källskatt). Vederbörande hade i samråd med VD fattat beslut och för den i målet aktuella tiden självständigt utövat ledningen av bolaget; VD hade på grund av hög ålder och ohälsa allt mer minskat sitt engagemang i bolaget och det gemensamma ägarintresset inom familjen hade företräts av den faktiske företrädaren.¹⁶⁸
- För övrigt framgår av rättsfallen NJA 1971 s. 296 III och NJA 1974 s. 423 att fler än en kan åläggas företrädaransvar för samma juridiska person. I förstnämnda fall var det fråga om en VD och en styrelseledamot i ett aktiebolag och i sistnämnda fall var det fråga om två styrelseledamöter i ett aktiebolag.

¹⁶⁸ Se även SOU 2002:8 s. 76, där utredningen, med hänvisning till NJA 1979 s. 555, uttalar att den som har det bestämmande inflytandet över verksamheten i t.ex. ett bolag inte nödvändigtvis är en legal ställföreträdare.

3.2 UPPSÅTLIGEN ELLER GROV OAKTSAMHET

Beträffande de subjektiva rekvisiten uppsåtliga eller grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§ SFL är bevisproblemen särskilt problematiska angående huruvida en företrädare uppsåtliga har underlåtit att sköta skattebetalningarna för en juridisk person. Därför handlar företrädaransvarsmålen ofta om att SKV åtminstone ska kunna visa att företrädarens förhållningssätt har varit grovt oaktsamt i det hänseendet.

Rättsfallet NJA 1969 s. 326 blev vägledande för vad som skulle anses utgöra grov oaktsamhet vid prövningen av det s.k. uppbördsbrottet. Eftersom företrädaransvaret – utan att utgöra en ny strafform – tog sikte på ett i princip straffvärt förhållningssätt, erhöles därmed också ett riktmärke för vad som skulle anses utgöra grov oaktsamhet vid prövningen av företrädaransvaret. Då rättsläget ska anses återställt till vad som gällde före skattekontoreformen 1998, får nämnda rättsfall, trots att uppbördsbrottet avskaffades vid den reformen, och de rättsfall om företrädaransvaret som avgjorts med det fallet som ett slags riktmärke, dvs. rättsläget före 1998 (se avsnitt 1.6), också idag anses ge innehåll åt det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§ SFL.

- I NJA 1969 s. 326 var frågan huruvida en VD i ett aktiebolag, som inte betalat in källskatten till staten, kunde freda sig från anklagelse om uppbördsbrott enligt dåvarande 80 § 1 mom. andra st. UBF (se avsnitt 1.6), genom att hävda att inbetalning skulle ha gjort honom skyldig till *otillbörligt gynnande av borgenär* enligt 11 kap. 4 § brottsbalken (1962:700), BrB.¹⁶⁹ Justitiekanslern (JK) yttrade sig i frågan, vilket blev vägledande för HD:s avgörande. JK tog upp två exempel på fall i vilka en underlåtenhet att betala innehållen skatt skulle kunna tillräknas VD som uppsåtligt brott eller brott av grov oaktsamhet, nämligen:
 - att VD själv har vållat bolagets obestånd eller
 - att VD har, utan att själv ha vållat obeståndet, vid uppbördsterminen (numera förfallodagen) saknat medel för skattens erläggande men ändå fortsatt rörelsen, trots att rörelsens ekonomi varit helt undergrävd.
- JK ansåg vidare att då en arbetsgivare vid tiden då skatten förföll till betalning saknade medel till skattens erläggande kunde det

¹⁶⁹ Uttrycket *mannamån mot borgenärer* i 11 kap. 4 § BrB har ändrats till *otillbörligt gynnande av borgenär*.

krävas av ställföreträdaren att ”han vidtager åtgärder för att garantera likställigheten i behandlingen av sina borgenärer”.

- För ansvarsbefrielse krävdes således en aktiv åtgärd från ställföreträdarens sida i syfte att tillgodose alla fordringsägares intressen. JK angav som exempel på uppfyllande av en sådan handlingsplikt:

1. konkursansökan,
 2. inledande av ackordsförhandlingar eller
 3. total betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandlingar.
- HD uttalade sig av innebörd att då driften fortsätts, trots att VD haft anledning räkna med att en fortsatt drift skulle innebära en påtaglig risk för att innehållen skatt inte skulle kunna erläggas i rätt tid, föreligger grov oaktsamhet och VD hade därmed gjort sig skyldig till brott enligt 80 § 1 mom. andra st. UBF (dvs. till uppbördsbrott).
 - Även om uppbördsbrottet avskaffades i samband med skattekontoreformen 1998 (se avsnitten 1.6 och 2.4.1), och någon konflikt mellan sådant brott och otillbörligt gynnande av borgenär enligt 11 kap. 4 § BrB inte föreligger idag, ger NJA 1969 s. 326 alltså vägledning för vilka minsta krav på handlingsplikt som åligger företrädaren för att denne ska undgå att anses ha förfarit grovt oaktsamt enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL. Fallet blev vägledande för frågor om företrädaransvar, eller eftergift (befrielse) från betalningsskyldighet (se avsnitten 1.4 och 3.3), i de fall som gav uttryck för gällande rätt på området före 1998, dvs. för det rättsläge som ska anses gälla också efter 2004 och återinförandet av de subjektiva rekvisiten uppsåtliga och grov oaktsamhet (se avsnitten 1.1 och 1.6). I rättsfallslistan i RÅ 2007 ref. 48 anges, förutom NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I, NJA 1972 s. 115, NJA 1974 s. 423, NJA 1981 s. 1014 och NJA 1985 s. 13. Sålunda avser rättsfallsgenomgången här dessa fall och ytterligare fall från 1970-talet, för att ge en översikt av gällande rätt beträffande innebörden i det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§ SFL respektive beträffande vad som utgör särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 1.4).

Innan rättsfallsgenomgången företas får nämnas att ABL bör anses vara till viss ledning för att avgöra om fortsatt drift av verksamheten i en juridisk person ger upphov till en handlingsplikt på grund av påtaglig risk för att den grundläggande skatteskulden inte ska kunna betalas. Redan en aktieägare i ett aktiebolag kan bli personligt

betalningsansvarig om bolaget är likvidationsskyldigt på grund av kapitalbrist och aktieägaren deltar i beslut om fortsatt drift, varvid dennes ansvar inträder för bolagets skulder uppkomna efter den tidpunkt då ansökan skulle ha lämnats till tingsrätten om beslut om likvidation.¹⁷⁰ Då gäller inte längre principen om delägares frihet från personligt betalningsansvar för aktiebolagets förpliktelser (se avsnitt 1.3). Eftersom s.k. kontrollstämma ska hållas och kontrollbalansräkning upprättas i den uppkomna situationen, och tidpunkten för ansökan till tingsrätten om beslut om likvidation bestäms utifrån när den andra kontrollstämman hållits eller, om sådan inte hållits, senast skulle ha hållits,¹⁷¹ kan förekomsten av en upprättad kontrollbalansräkning tillmätas betydelse också för förevarande frågor om företrädaransvar eller befrielse från sådant ansvar för en företrädare för ett aktiebolag eller annan juridisk person. Frågan om kontrollbalansräkning brukar behandlas i konkursförvaltarens förvaltarberättelse (se avsnitt 2.3.2), om aktiebolaget har försatts i konkurs.

HD ansåg i *NJA 1969 s. 326* att grov oaktsamhet förelåg hos VD:n, då driften fortsatts trots att denne haft anledning räkna med att en fortsatt drift skulle innebära en påtaglig risk för att innehållen skatt inte skulle kunna erläggas i rätt tid. VD:n uppvisade ett straffvärt beteende, och fallet har blivit vägledande för prövningen av företrädaransvaret. Eftersom inte alla straffvärda förhållningssätt skulle leda till betalningsansvar, utan särskilda skäl för befrielse från sådant ansvar för företrädarkan förekomma (se avsnitt 1.6), är det av intresse att flera av rättsfallen på området har handlat om situationer där företrädare av myndighet givits uppfattningen att bolaget får underlåta framtida skattebetalningar och fortsätta driften. Därför behandlas fallen nedan utifrån frågeställningen om grov oaktsamhet föreligger i sådana fall eller, om så anses vara fallet, huruvida sådant besked från myndighet kan utgöra särskilda skäl för eftergift (befrielse) från betalningsskyldighet för företrädarkan. Först behandlas dock samma frågeställningar med hänsyn till betydelsen av företrädarkans status.

Företrädarkans status

I det redan berörda fallet *NJA 1974 s. 297* (se avsnitt 3.1) ansåg HD att en styrelseledamot inte kunde freda sig från betalningsskyldighet genom att åberopa att det uppdraget endast varit av *formell natur* eller att vederbörande inte förstått dess innebörd. HD ogillade dock företrädarkansvarstalan mot styrelseledamoten i fråga på den grunden att denne – oaktat att vederbörande varit ledamot av bolagets styrelse – inte

¹⁷⁰ Se 1 kap. 3 § andra st. och 25 kap. 19 § ABL.

¹⁷¹ Se 25 kap. 17 § första och andra st. ABL, vartill hänvisning sker i 25 kap. 19 § ABL.

kunde anses ha varit skyldig att i första hand svara för att bolagets skatteinbetalning fullgjordes. Styrelseledamoten hade på grund av denna sin ställning visserligen haft att, vid anledning till misstanke om att förpliktelserna mot staten inte fullgjordes, verkställa undersökning och få till stånd rättelse, men utredningen visade att sådan anledning att ingripa och företa kontroll inte förelegat för styrelseledamoten i fråga. En företrädare som varit grovt oaktsam kan annars inte hänvisa till sin status i sig som grund för frihet från betalningsskyldighet, utan då ska det handla om fråga om grund för befrielse från ansvar på grund av särskilda skäl (se avsnitt 3.3).

Myndighets besked om fortsatt drift

Även om det inte längre finns ett uppbördsbrott vars subjektiva rekvisit kan vara vägledande för vad som avses med de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL, är en grundförutsättning, för att företrädarens förhållningssätt åtminstone ska anses omfattat av det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet, att denne ska ha haft viss insikt om att skatten inte kunde betalas i rätt tid för den juridiska personen (se avsnitt 2.3.2). Utredningen som ledde till reformen av företrädaransvaret 2004 (se avsnitt 1.6), SOU 2002:8, föreslog att kravet på insikt hos företrädaren för dennes betalningsansvar skulle formuleras som att denne ”insett eller skäligen borde ha insett” att skatten inte skulle kunna betalas i tid samt att betalningsansvar inte skulle utkrävas i ”ursäktliga fall”.¹⁷² Utredningen hade därvid tagit fasta på att HD, beträffande gränsen för var betalningsansvar uppkommer, talat om huruvida företrädaren:

- haft insikt i bolagets undergrävda ekonomiska ställning och ändå fortsätter driften, varvid utredningen hänvisade till NJA 1971 s. 296 I-III (vilka fall för övrigt behandlas även i samband med frågan om innebörden av särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL – se avsnitt 3.3);¹⁷³ eller
- haft ”skälig misstanke att företaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter”, varvid utredningen hänvisade till NJA 1973 s. 587.¹⁷⁴

Företrädaren i NJA 1973 s. 587 hade varit delägare och styrelseledamot i ett fåmansaktiebolag som sköttes av hennes föräldrar. Hon tog över ledningen av företaget först sedan fadern hade avlidit. HD ansåg med hänsyn till fördelningen av arbetsuppgifterna i bolaget fram till faderns död att

¹⁷² Se prop. 2002/03:128 s. 25.

¹⁷³ Se SOU 2002:8 s. 141.

¹⁷⁴ Se SOU 2002:8 s. 141.

företrädaren inte kunde läggas till last för den tiden att hon inte mera i detalj hade informerat sig om företagets skötsel. Under den tiden hade bolagets ekonomiska ställning varit sådan att den *inte* givit henne *skäligen anledning* att misstänka att bolaget inte kunde betala källskatten. Efter faderns död tog hon över ledningen av bolaget och kunde konstatera att dess bokföring inte var i ordning och att det rådde brist på likvida medel. För den tiden hade hon i egenskap av företrädare haft anledning att räkna med en allvarlig risk för att bolaget inte skulle kunna betala källskatt om verksamheten fortsatte, varför HD i den delen fann att hon varit grovt oaktsam och ålade henne därför såväl straffansvar som företrädaransvar.

- Om företrädaren *insett eller skäligen borde ha insett* att den juridiska personen inte skulle kunna betala skatten på förfallodagen, och ändå inte vidtagit avvecklingsåtgärder etc., kan enligt utredningen företrädaren typiskt sett anses ha förfarit grovt oaktsamt, om det inte varit fråga om rena förbiseenden eller misstag, varvid utredningen hänvisar till NJA 1971 b 27.¹⁷⁵

Emellertid ansåg Lagrådet att om avsikten med reformen enbart var att återställa rättsläget till vad som gällde innan de subjektiva rekvisiten utmönstrades i samband med skattekontoreformen 1998 (se avsnitt 1.6), borde 12 kap. 6 och 6 a § SBL (numera 59 kap. 13 och 14 §§ SFL) utformas i närmare anslutning till tidigare gällande rätt och därför återinfördes de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet genom de båda lagrummen i stället för att definiera i lagen vilken grad av insikt som föranleder betalningsansvar för företrädaren.¹⁷⁶

Att en lagreglering av kravet på företrädarens insikt inte infördes innebär således enbart att bl.a. nyss nämnda rättspraxis från tiden före 1998 är av intresse för att bestämma var gränsen för betalningsansvaret.

Bevisbördan beträffande vad företrädaren insett eller bort inse beträffande möjligheterna för den juridiska personen att fullfölja sina skyldigheter, i förhållande till att företrädaren fortsatt driften av verksamheten trots att betalning av skatten inte kunde ske på förfallodagen, åvilar SKV (se avsnitt 2.3.1). Har dock företrädaren insett eller bort inse detta, har en handlingsplikt förelegat för denne att under hänsynstagande till samtliga borgenärer inleda avvecklingsåtgärder beträffande den juridiska personens verksamhet, för att vederbörande inte ska anses ha agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet och bli solidariskt betalningsskyldig med den juridiska personen för dess skatteskuld.

Bevisproblemen kan vara svåra beträffande vad företrädaren insett eller bort inse beträffande ekonomin i den juridiska personen i förhållande till

¹⁷⁵ Se SOU 2002:8 s. 141 och 142.

¹⁷⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 25 och 26.

möjligheterna att reglera skatteskulden i tid, och om denne fortsatt driften uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Om SKV kan leda i bevis att företrädaren insett eller bort inse att betalning inte skulle kunna ske i tid, kan det ändå finnas speciella situationer där fortsatt drift ändå varit ursäktlig, nämligen, som nämnts, om företrädaren uppmanats därtill av berörda myndigheter och kan anses ha haft fog för att myndigheterna skulle godta att skatterna inte betalades i tid.¹⁷⁷ Därvid är det av intresse att Kronofogdemyndighetens (numera även Kronofogdens) uttalande om möjligheter till fortsatt drift har tillmätts särskild vikt i rättspraxis vid prövningen av om uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger, vilket framgår av NJA 1975 s. 745, NJA 1977 s. 711, NJA 1981 s. 1014 och NJA 1985 s. 13.

- Innan nyss nämnda fall från HD berörs, kan det noteras att det av *RA 2007 ref. 48* får anses följa att frihet från ansvar för företrädaren inte föreligger på grund av att det i sig kan konstateras att fortsatt drift av verksamheten i den juridiska personen inte leder till att statens möjligheter att få betalt för sin skattefordran försämras. HFD ansåg, trots att sådana omständigheter förelåg i aktiebolaget i fråga, att företrädaren hade ådragit sig ansvar för bolagets skatteskuld, genom att inte ha vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Förhållningssättet omfattades av företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL (numera 59 kap. 13 § SFL) och särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar enligt 12 kap. 6 b § SBL (numera 59 kap. 15 § SFL) ansågs inte föreligga.

HD ogillade såväl talan om straffansvar som talan om betalningsansvar för företrädaren i *NJA 1975 s. 745*. Denne hade fortsatt driften av verksamheten i ett aktiebolag, och i och för sig enligt HD varit att anse som grovt oaktsam, genom att denne inte såg till att bolaget inbetalade innehållen skatt till staten, utan i stället tog risker med avseende på affärskonjunkturerna. Företrädaren hade dock samrått med bl.a. Kronofogdemyndigheten angående huruvida driften skulle fortsättas. Därvid hade Kronofogdemyndigheten inte varit negativ till fortsatt drift, och HD ansåg, med hänvisning till *NJA 1974 s. 423* (se avsnitt 3.3), att det inte gick att helt bortse från Kronofogdemyndighetens agerande, oavsett dess kompetens i frågorna. HD bedömde med hänsyn till samtliga omständigheter, och särskilt samrådet med kronofogdemyndigheten, att ställföreträdaren kunde anses ha förfarit oaktsamt då han fortsatte driften av det krisdrabbade företaget, men att denne inte kunde anses ha varit grovt oaktsam. Detta visar att det finns

¹⁷⁷ Se SOU 2002:8 s. 142 och 143.

situationer som i och för sig skulle kunna vara skadeståndsgrundande för ställföreträdaren, t.ex. enligt ABL,¹⁷⁸ men som ändå inte når upp till rekvisitet grov oaktsamhet i förevarande sammanhang, vilket belägger att företrädaransvaret är något annat än ett skadeståndsansvar även om det till sin natur anses närstående till skadeståndsansvaret (se avsnitt 1.6).¹⁷⁹ Av särskilt intresse i bevishänseende för sammanhanget bör en konkursförvaltares förvaltarberättelse anses vara (se avsnitt 2.3.2), då denne uttalar sig däri angående huruvida en ställföreträdare har varit oaktsam och ådragits sig skadeståndsansvar enligt ABL. Om den förvaltareberättelsen i den delen ger ställföreträdarna ansvarsfrihet enligt ABL, borde det knappast vara möjligt att i förevarande sammanhang anse att de har varit grovt oaktsamma.

I *NJA 1977 s. 711* friades företrädaren för ett aktiebolag från såväl åtal för uppbördsbrott som yrkande om betalningsskyldighet, då utredningen inte visade att fortsatt drift av bolaget skulle ha försämrat dess möjligheter att inbetala skatt under uppbördsterminen, dvs. på förfallodagen. HD ansåg att förhållandena inte visade att företrädaren kunde anses ha uppsåtligen eller av grov oaktsamhet föranlett att bolaget då inte kunde betala skatt utan att övriga borgenärs rätt avsevärt åsidosattes. En skiljaktig ville utveckla motiveringen med att det i och för sig stått klart för företrädaren att bolaget inte skulle kunna betala innehållet skattebelopp på förfallodagen, men att denne fått positiva besked om fortsatt drift av bolaget efter samråd med olika myndigheter, där den skiljaktige tillmätte beskedet från kronomyndigheten – av innebörd att ny skuld skulle få regleras genom avbetalningar på samma sätt som redan skett beträffande den tidigare skatteskulden – särskild betydelse.

I *NJA 1981 s. 1014* friades företrädaren för två aktiebolag från åtal om uppbördsbrott beträffande underlåtenhet att innebetala till staten innehållna källskattebelopp vid flera uppbördsterminer (förfallodagar). De båda bolagen hade varit av stor betydelse för sysselsättningen på orten. Åtalet ogillades, då HD ansåg att företrädaren hade haft fog för att utgå från att berörda myndigheter och särskilt kronofogdemyndigheten godtog att denne underlät att göra inbetalningarna för bolagen, för att vederbörande därmed skulle kunna driva vidare verksamheterna i bolagen i avvaktan på en rekonstruktion. Om berörda myndigheter kan anses ha uppmanat företrädaren att fortsätta driften, följer, som nämnts, av rättspraxis att företrädaren kan

¹⁷⁸ Se 29 kap. 1 § första st. ABL, där det framgår att rekvisiten för skadeståndsansvar för en stiftare, styrelseledamot eller VD är uppsåt eller oaktsamhet, medan rekvisiten för en aktieägares skadeståndsansvar är uppsåt eller grov oaktsamhet enligt 29 kap. 3 § ABL.

¹⁷⁹ Se SvJT 1974 rfs. 64.

anses ha fog för att myndigheten ska godta att skatterna inte betalas i tid, och då anses inte den oaktsamheten hos företrädaren som grov.¹⁸⁰

I *NJA 1985 s. 13* friades företrädaren för ett aktiebolag från såväl åtal för uppbördsbrott som yrkande om betalningsskyldighet, då han enligt HD inte kunde anses ha av grov oaktsamhet underlåtit att se till att bolaget till staten inbetalade innehållna skattebelopp. HD ansåg att utredningen visade att bolagets obestånd kom som en överraskning för företrädaren, och denne vidtog då omedelbart åtgärder som ledde till att bolaget ställde in betalningarna och inledde förhandlingar om underhandsackord med borgenärerna. HD noterade att bolaget genom sin kamrer därtill upptog särskilda förhandlingar med kronofogdemyndigheten om en avbetalningsplan för skatter och avgifter till staten. Genom advokat hade ackordsförhandlingarna med övriga borgenärer förts innan bolaget försattes i konkurs. HD konstaterade att skattemedel kommit att användas för utgifter i bolagets löpande verksamhet, och frågan var om det innebar att företrädaren hade varit grovt oaktsam. HD ansåg att oavsett att bolaget inställt betalningarna ålåg det företrädaren att inbetala skattebeloppen för uppbördsterminerna (förfallodagarna) eller att ansöka om anstånd med detta för bolaget, och genom att underlåta detta hade denne förfarit oriktigt. Emellertid noterade HD att företrädaren före betalningsinställelsen tillsammans med bolagets kamrer hade sammanträffat med advokaten, och av denne fått besked att inte inbetala vare sig förfallna eller senare förfallande skattebelopp, då det kunde leda till straffansvar för otillbörligt gynnande av borgenär och personligt betalningsansvar. HD konstaterade att företrädaren inte skulle ha gjort sig skyldig till nämnda brott genom att se till att bolaget inbetalade skattebeloppen, men att vederbörande handlat utifrån den uppfattning om rättsläget och sina skyldigheter som han fått efter att ha rådgjort med advokaten, som anvisats företrädaren av bolagets bank och var erfaren på konkursrättens område. Därför ansåg HD att företrädarens handlande inte utgjorde grov oaktsamhet.

Om en juridisk person är i kris och inte betalar skattebeloppen senast på förfallodagarna, kan en fortsatt drift av verksamheten trots att dessa förhållanden råder göra det svårt för företrädaren att freda sig från personligt betalningsansvar enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL, om SKV kan visa att vederbörande insett eller bort inse att fortsatt drift riskerade att

¹⁸⁰ Se SOU 2002:8 s. 142 och 143, där detta uttalas med hänvisning till *NJA 1981 s. 1014* och *NJA 1994 s. 170*. I samband med kommentaren av dessa båda fall nämner utredningen för övrigt att äldre rättspraxis kan vara obsolet idag när det gäller frågan om vad som är ursäktlig underlåtenhet genom rena förbiseenden eller misstag beträffande att driften av verksamheten fortsatt en *kortare tid* efter förfallodagen för skatten, innan åtgärder för en samlad skuldeavveckling företas. Begreppet *kortare tid* måste enligt utredningen bedömas på ett annat sätt idag på grund av att indrivningsförfarandet har blivit snabbare. Se SOU 2002:8 s. 142 och 143.

leda till att skatteskulden inte kunde betalas. Den enda gemensamma nämnaren som NJA 1975 s. 745, NJA 1977 s. 711, NJA 1981 s. 1014 och NJA 1985 s. 13 kan anses ge, beträffande vad som kan bidra till att uppsåt eller grov oaktsamhet ändå inte anses föreligga hos företrädaren, är att denne fått positivt besked till fortsatt drift från kronofogdemyndigheten. Ett sådant besked är givetvis inte i sig tillräckligt för sådan bedömning, vilket också framgår av rättsfallsgenomgången ovan. Notera att den konflikt som tidigare kunde föreligga mellan uppbördsbrott och brottet otillbörligt gynnande av borgenär (tidigare mannamån mot borgenärer) inte föreligger sedan betalbrottet (uppbördsbrottet) avkriminaliserades i samband med skattekontoreformen 1998. Det kan innebära att den betydelse för prövningen av rekvisitet grov oaktsamhet som i NJA 1985 s. 13 tillmättes besked från advokat kunnig inom obeståndsrätten om möjlighet till fortsatt drift trots obetalda skatteskulder inte föreligger idag.¹⁸¹ RÅ 2007 ref. 48 innehåller inte något som gör rättsläget klarare, men hänvisar också till rättsfall som behandlar särskilda skäl för eftergift eller jämkning av (hel eller delvis befrielse från) betalningsskyldighet, NJA 1971 s. 296 I, NJA 1972 s. 115 och NJA 1974 s. 423, där sistnämnda berör betydelsen av överenskommelse med kronofogdemyndigheten om anstånd med skatteinbetalning. HD beaktade, som nämnts, NJA 1974 s. 423, när HD i NJA 1975 s. 745 noterade att det, vid bedömningen av om grov oaktsamhet kunde ådagaläggas företrädaren, inte gick att helt bortse från kronofogdemyndighetens agerande. Vid genomgången av rättsläget beträffande särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 b § SBL behandlas bl.a. NJA 1974 s. 423 samt NJA 1971 s. 296 I och NJA 1972 s. 115 (se avsnitt 3.3).

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL

Det har nämnts tidigare – se avsnitt 1.6 – att när de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar utmönstrades i samband med skattekontoreformen 1998 uttalade lagstiftaren att det förelåg ett starkt begränsat utrymme till inskränkningar i företrädaransvaret beträffande en tillgodoräknad för hög överskjutande ingående moms, då en begäran om återbetalning är en aktiv handling. Detta gällde både avseende de subjektiva rekvisiten och befrielsegrunderna. Sedan de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinfördes 2004 bör följande uttalanden från lagstiftaren i samband med skattereformen 1998 vara av intresse på temat ursäktliga fall och tolkningen av 59 kap. 14 § SFL (tidigare 12 kap. 6 a § SBL), innehållande *oriktiga uppgifter* utöver nämnda subjektiva rekvisit.

¹⁸¹ Jfr SKV:s ställningstagande 2014-11-27, där SKV anser att en betalningsinställelse kan skydda en företrädare mot företrädaransvar enligt SFL, om den är skriftlig, riktar sig till samtliga borgenärer och åtföljs av verksamma åtgärder inom tre veckor.

- Om företrädaren t.ex. kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning och använt beloppet som riskkapital i verksamheten eller för egen del, ansåg lagstiftaren att det i princip bör vara uteslutet att begränsa företrädarens betalningsansvar för tillgodoförd för hög överskjutande ingående moms.
- Dock ansåg lagstiftaren att då sådant ansvar har sin grund i att en oriktig uppgift lämnats av den juridiska personen, vilket sedan 2004 innebär att prövningen av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet hos företrädaren knyts till en sådan omständighet beträffande den redovisade överskjutande ingående momsen, är även uppgiftens beskaffenhet av intresse.
 - Den oriktiga uppgiften i sig kan framstå som ursäktlig, t.ex. om rättsläget är oklart eller redovisningsfrågan är svårbedömd eller ovanlig. Då anser lagstiftaren emellertid att det kan krävas att kompletterande upplysningar lämnas så att SKV uppmärksammas på den aktuella frågeställningen.¹⁸²

Uttalandena från lagstiftaren i samband med skattereformen 1998 i förevarande hänseende är, som nämnts, även av intresse beträffande befrielsegrunderna och vad som kan anses utgöra särskilda skäl enligt 59 kap. 15 § SFL i förevarande sammanhang i dag (se avsnitt 3.3).

3.3 SÄRSKILDA SKÄL FÖR HEL ELLER DELVIS BEFRIELSE FRÅN BETALNINGSSKYLDIGHET

Om SKV kan visa att företrädaren har förfarit uppsåtligen eller av grov oaktsamhet, har företrädaren bevisbördan för att särskilda skäl föreligger för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet för denne avseende den grundläggande skulden hos den juridiska personen (se avsnitten 2.3.1 och 3.2).

I förarbetena till reformen 2004 av företrädaransvarsinstitutet angavs att det inte är lämpligt att detaljreglera i 12 kap. 6 b § SBL (numera 59 kap. 15 § SFL) vilka omständigheter som utgör särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet (se avsnitt 1.4). I stället hänvisar lagstiftaren även här till tidigare rättspraxis (se avsnitt 1.6), och nämner att t.ex. NJA 1971 s. 296 I-III, NJA 1972 s. 205, NJA 1973 s. 544 och NJA 1975 s. 480 kommer att vara vägledande även i framtiden beträffande innehållet i begreppet särskilda skäl. Lagstiftaren noterar att HD därvid prövat om inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget,

¹⁸² Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445.

sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort särskilda skäl för befrielse,¹⁸³ dvs. faktorer som har med företrädarens status att göra. Genomgången av rättspraxis beträffande vilka omständigheter som utgör särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet sker först med avseende på nämnda faktorer, och sedan med hänsyn till myndighets besked om fortsatt drift (se avsnitt 3.2).

Angående myndighets besked om fortsatt drift av företag i kris har genomgången av rättspraxis visat att NJA 1974 s. 423 är av intresse för tolkningen av innebörden av särskilda skäl enligt 59 kap. 15 § SFL, då HD i NJA 1975 s. 745 – vid sitt ställningstagande att ställföreträdaren inte hade varit grovt oaktsam trots att denne inte såg till att bolaget inbetalade innehållen skatt till staten – hänvisade till NJA 1974 s. 423 och uttalade att det oavsett kronofogdemyndighetens kompetens i frågorna inte gick att bortse från att kronofogdemyndigheten inte varit negativ till fortsatt drift, när företrädaren samrått med bl.a. kronofogdemyndigheten om fortsatt drift av bolagets verksamhet (se avsnitt 3.2). I rättsfallslistan i RÅ 2007 ref. 48 nämndes två andra rättsfall som också berör begreppet särskilda skäl, nämligen NJA 1971 s. 296 I och NJA 1972 s. 115, som består av två fall.

- NJA 1971 s. 296 I, liksom NJA 1971 s. 296 II och NJA 1971 s. 296 III, och NJA 1972 s. 115 I behandlar särskilda skäl med avseende på företrädarens status. Detsamma gäller NJA 1972 s. 205, NJA 1973 s. 544 och NJA 1975 s. 480.
- NJA 1972 s. 115 II behandlar, i likhet med NJA 1974 s. 423, särskilda skäl utifrån perspektivet av besked från myndighet om fortsatt drift trots att den juridiska personen är i kris.

Företrädarens status

Av analysen av NJA 1974 s. 297 följer att en företrädare inte kan anses fri från betalningsskyldighet enbart med hänvisning till att dennes status i den juridiska personen enbart varit av en formell natur eller att vederbörande inte förstått innebörden av t.ex. ett styrelseledamotskap. En företrädare som varit grovt oaktsam kan enbart befrias från betalningsskyldighet om särskilda skäl därtill föreligger enligt 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 3.2).

I NJA 1975 s. 480 ansåg HD att särskilda skäl för jämkning (delvis befrielse) av betalningsskyldigheten inte förelåg för en person som ägde en fjärdedel av aktierna i ett fåmansbolag med fyra aktieägare, och var VD och, tillsammans med två av de andra aktieägarna, styrelseledamot i

¹⁸³ Se prop. 2002/03:128 s. 26.

bolaget. Personen i fråga ansåg att de övriga aktieägarna hade större ekonomisk sakkunskap än han hade, men HD ansåg att dennes ställning i bolaget var sådan att jämkning inte kom i fråga. Vederbörande hade ett betydande intresse i bolaget och fattade de viktigare besluten i bolaget i samråd med de tre övriga aktieägarna, och han skötte den löpande verksamheten och ombesörjde bl.a. löneutbetalningar och inbetalning av källskatt till staten. Detta visar att det inte i sig utgör grund för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL att andra hos den juridiska personen kunskapsmässigt sett kan ha varit mera lämpade att sköta skattebetalningarna än företrädaren i fråga.

Notera beträffande ovan nämnda NJA 1973 s. 587 (se avsnitt 3.2), att där kunde företrädaren inte anses ha varit grovt oaktsam för den tid då hon, trots sitt formella ställföreträdarskap, inte hade haft den rollen i fåmansaktiebolaget i fråga att hon kunde förväntas ha detaljgranskat ekonomin i företaget, även om bolagets ekonomiska ställning varit sådan att den inte givit henne skälig anledning att misstänka att det inte kunde betala källskatten. För den tiden befanns hon inte ha varit grovt oaktsam, och därmed uppkom inte heller anledning att pröva särskilda skäl för eftergift eller befrielse.

Av NJA 1971 s. 296 I, som har varit vägledande för flera andra avgöranden om företrädaransvar, framgår att företrädaransvaret har avsett att träffa en viss målgrupp. Det är enligt HD den eller de vilka på grund av eget eller närståendes aktieinnehav har ett betydande intresse i aktiebolaget och ett bestämmande inflytande i det, vilket typiskt sett handlar om de s.k. fåmansbolagen. Vidare anför HD i rättsfallet att förarbetena ger mycket liten ledning för när regeln om undantag från betalningsskyldighet på grund av särskilda skäl, vilken idag återfinns i 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 1.4), bör komma till användning. Undantagsregeln i fråga borde enligt HD, med hänsyn till att företrädaransvaret har nämnda målgrupp, kunna tillämpas t.ex. när ställföreträdaren är anställd utan att ha något ägarintresse i bolaget.

Av NJA 1973 s. 544 framgår dock att särskilda skäl för eftergift (hel befrielse) från betalningsskyldighet kan föreligga, trots att fråga var om en ställföreträdare för aktiebolag (fåmansbolag), vilken i egenskap av ägare till hälften av bolagets aktier hade haft ett betydande intresse i bolaget. Vederbörande hade dessutom varit styrelseledamot och VD i bolaget i fråga och kunnat utöva inflytande på bolagets verksamhet, men enligt HD haft begränsade möjligheter att bestämma över företaget i verkligheten. Eftersom bolaget inte hade någon fristående kontorsorganisation, utan samarbetade intimt med andra företag, påminde ställföreträdarens i fråga, trots dennes betydande aktieinnehav i bolaget, i hög grad om en anställd företagsledares. På grund av att vederbörande gjort vad han kunde för att få till stånd rättelse av att bolaget inte betalat innehållna skattebelopp och, när detta inte lyckades, medverka till att bolaget inte fortsatte verksamheten, utan försattes i

konkurs, förelåg enligt HD särskilda skäl för eftergift (hel befrielse) av ställföreträdarens betalningsskyldighet.

I *NJA 1972 s. 205* befanns särskilda skäl för jämkning (delvis befrielse) av ställföreträdarens betalningsskyldighet föreligga. Denne ägde 7 % av aktierna i ett fåmansaktiebolag, där vederbörande tillsammans med sin moder var styrelseledamöterna och modern ägde 90 % av aktierna, medan en syster ägde 3 %. Ställföreträdaren förvärvade moderns aktier, men på grund av motsättningar dessförinnan, och moderns aktieinnehav, hade vederbörande inte ensam kunnat bestämma angående verksamheten i bolaget. HD ansåg därför även i detta fall att ställföreträdarens ställning – under tiden före övertagandet av moderns aktier – hade varit att jämställa med en anställd företagsledares, och jämkade därför ställföreträdarens betalningsskyldighet.

- Analysen av *NJA 1971 s. 291 I*, *NJA 1972 s. 205*, *NJA 1973 s. 544* och *NJA 1975 s. 480* får anses visa att särskilda skäl i första hand förutsätter att ställföreträdaren saknar ägarintresse i den juridiska personen. En anställd företagsledare utan ägarintresse eller den som i och för sig har ägarintresse men på grund av bristande bestämmande inflytande i praktiken ändå är att jämföra med en anställd företagsledare omfattas i första hand av 59 kap. 15 § SFL, medan särskilda skäl för hel eller delvis befrielse enligt det lagrummet är mera långsökta om personen i fråga har ett bestämmande inflytande i bolagets verksamhet och dessutom ett ägarintresse i det.

Av *NJA 1971 s. 296 I*, *NJA 1971 s. 296 II* och *NJA 1971 s. 296 III* anför HD att hänsyn till ställföreträdarens egen ekonomiska förmåga – sådan den är eller kan väntas bli – inte ska tas i varje särskilt fall, då jämkning i så fall skulle bli regel snarare än den undantagsregel som avses med särskilda skäl. Det utesluter enligt HD dock inte att det kan förekomma fall där ställföreträdarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter bör föranleda domstol att av billighets skäl jämka (delvis befrielse) eller efterge (hel befrielse) betalningsskyldigheten. I *NJA 1971 s. 296 I* ansåg HD inte sådana särskilda skäl föreligga, då underlåtenheten att inbetala skatteavdrag avsåg tre bolag och utgjorde upprepade försummelser av samma slag, spridda över lång tid och gällande betydande belopp. HD bedömde att vad som framkommit rörande de tre bolagens konkurser visade att det allmänna i stor omfattning hade fått stå för kostnaderna i bolagens verksamheter. I *NJA 1971 s. 296 II* ansåg HD inte heller särskilda skäl för eftergift eller jämkning av betalningsskyldigheten för ställföreträdaren i ett aktiebolag föreligga, då vederbörande två gånger fälltts för ansvar för uppbördsbrott i samma bolag och det i målet var fråga om ytterligare två försummelser av samma slag, dvs.

underlåtenhet att se till att bolaget inbetalade skatteavdrag. I NJA 1971 s. 296 III ansåg HD att det inte kunde anses att skäl saknades till jämkning (delvis befrielse) av betalningsskyldigheten för två företrädare för ett aktiebolag. Omständigheterna var bl.a. att de båda tillsammans med andra personer hade bildat bolaget och övertagit ett lönande företag, där de båda tidigare varit arbetsledare. Därför kom beskedet från revisorn om att bolagets aktiekapital var förbrukat som en fullständig överraskning för dem, och dessutom var revisorn osäker på beskedets riktighet på grund av att det baserades på undersökningar och beräkningar som inte gjorts av honom själv.

I NJA 1972 s. 115 I ansåg HD återigen att bristande betalningsförmåga hos ställföreträdaren i sig inte utgör särskilda skäl för eftergift (befrielse), men att dennes ålder och sjukdom som hindrade eller i vart fall starkt begränsade inkomstmöjligheterna för vederbörande utgjorde särskilda skäl för jämkning (delvis befrielse) av betalningsskyldigheten.

- Analysen av NJA 1971 s. 296 I, NJA 1971 s. 296 II, NJA 1971 s. 296 III och NJA 1972 s. 115 I får anses visa att bristande betalningsförmåga hos företrädaren inte i sig utgör särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL. Det måste ytterligare omständigheter till, såsom att företrädarna utan egen förskyllan har förletts tro att ekonomin hos den juridiska personen i fråga var intakt eller att företrädarens ålder eller sjukdom starkt begränsar möjligheterna för denne att betala.
- Av intresse beträffande prövningen av befrielse på grund av särskilda skäl angående företrädarens status är också tre rättsfall från HFD år 2013, nämligen HFD 2013 ref. 75 I-III, där HFD hänvisar till bl.a. NJA 1971 s. 296.
- I HFD 2013 ref. 75 II ansågs särskilda skäl föreligga för delvis befrielse från betalningsskyldigheten: Företrädarens hälsotillstånd enligt läkarutlåtanden och ålder (59 år) innebar att dennes betalningsförmåga kunde antas varaktigt begränsad, varvid också beaktades att företrädaren, som var styrelseledamot i aktiebolaget ifråga, ensam hade ansvaret för dess betalningsunderlåtelser vilka omfattade en längre tid (1,5 år). Företrädarens betalningsskyldighet nedsattes från 791 279 kr till 500 000 kr.
- I HFD 2013 ref. 75 I bekräftade HFD etablerad praxis i äldre rättsfall – bl.a. NJA 1971 s. 296 I-III – av innebörd att bristande betalningsförmåga hos företrädaren i sig inte utgör särskilda skäl för befrielse.

- I HFD 2013 ref. 75 III bekräftade HFD rättspraxis av innebörd att det kan beaktas vid prövningen av befrielse på grund av särskilda skäl att företrädaren inte har haft något ägarintresse och inte heller något bestämmande inflytande i den juridiska personen. Emellertid ansåg HFD att särskilda skäl för befrielse av företrädarens betalningsskyldighet inte förelåg till någon del, eftersom bolaget i fråga hade använts för omfattande brottslig verksamhet som företrädaren måste ha varit medveten om och deltagit i.

Myndighets besked om fortsatt drift

I *NJA 1972 s. 115 II* angav HD att det kan förekomma fall då hänsyn till de anställdas inkomstmöjligheter och rådande arbetsmarknadsläge på orten motiverar att under någon tid upprätthålla mindre lönsam drift av ett företag. Sådant kan föranleda stat eller kommun att av samhällsekonomiska och sociala hänsyn ge enskilda företag stöd i en eller annan form, men HD uttalade att beslutanderätten beträffande fortsatt drift måste förbehållas de samhälleliga organen. Den enskilde företagaren kan inte ges befogenhet att själv ge företaget bidrag, genom att ta i anspråk skatteskulder som förfallit till betalning. Då så hade skett kunde enligt HD inte de arbetsmarknadsmässiga motiven för handlandet utgöra särskilda skäl för eftergift eller jämkning av ställföreträdarens betalningsskyldighet.

I *NJA 1974 s. 423* jämkade (delvis befrielse) HD betalningsskyldigheten för två ställföreträdare i ett fåmansaktiebolag. Bolaget hade drivits vidare trots påtaglig risk för att innehållen skatt på löneutbetalningar (källskatt) inte skulle kunna betalas in till staten av det. Emellertid hade ställföreträdarna lyckats utverka ackord hos bolagets leverantörer och därmed haft anledning tro att bolagets verksamhet skulle kunna räddas. Dessutom strävade de efter att kunna rädda bolaget utan att därvid gynna sig själva eller vissa borgenärer på andras bekostnad. Den risk de tog genom fortsatt drift kunde inte heller sägas särskilt ha gått ut över statens skattefordran. HD ansåg därför att omständigheterna var sådana att de inte utgjorde tillräckliga särskilda skäl för eftergift (hel befrielse), men väl för jämkning (delvis befrielse) av betalningsskyldigheten för ställföreträdarna. I fallet har före en uppbördstermin (förfallodag) överenskommelse träffats med kronofogdemyndigheten om att bolaget skulle få anstånd med att erlägga det skattebelopp som då förföll till betalning, vilket i den delen innebar att uppsåt eller grov oaktsamhet inte kunde anses föreligga och åtal för uppbördsbrott ogillades. När de sedan fick klart för sig att konkurs var förestående ställde de in betalningarna och överlämnade åt köpmannaföreningens central för ackords- och konkursärenden att avveckla bolagets verksamhet. De

ansågs därmed före den uppbördsterminen (förfallodagen) ha vidtagit åtgärder för en samlad avveckling av bolagets skuld under hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen. Även i denna del ogillades åtalet. Det kan inte uteslutas att HD i den del av målet som gällde prövningen av frågorna om eftergift eller jämkning av betalningsskyldighet tog intryck också av att betalningsskyldighet inte uppkom i de delar där åtal ogillades. Därför kan det vara alltför långtgående att tolka målet som att fortsatt drift skulle kunna beslutas och i vart fall delvis befrielse från betalningsskyldighet förutsättas utan positivt besked från t.ex. kronofogdemyndigheten, bara för att agerandet inte kan anses innebära ett risktagande som särskilt missgynnat statens skattefordran på bolaget.

- Analysen av NJA 1972 s. 115 II och NJA 1974 s. 423 får anses visa att den enskilde företrädaren inte kan besluta om fortsatt drift av ett företag i kris, utan samhällsekonomiska och sociala skäl för att inte avveckla verksamheten i den juridiska personen förbehålls myndigheterna. Särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL för företrädaren för den juridiska personen förutsätter att t.ex. kronofogdemyndigheten har givit ett positivt besked till fortsatt drift av verksamheten. I NJA 1975 s. 745 ansåg HD, med hänvisning till NJA 1974 s. 423, till och med att kronofogdemyndighetens förhållningssätt till fortsatt drift skulle beaktas vid bedömningen av om ställföreträdaren varit grovt oaktsam då denne inte såg till att bolaget inbetalade innehållen skatt till staten (se avsnitt 3.2).

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL och befrielsegrunderna i 59 kap. 15 § SFL

I samband med skattekontoreformen 1998 uttalade lagstiftaren, som nämnts, att det förelåg ett starkt begränsat utrymme till inskränkningar i företrädaransvaret beträffande en tillgodoräknad för hög överskjutande ingående moms, då en begäran om återbetalning är en aktiv handling. Därmed avsågs inskränkningar med avseende på både de subjektiva rekvisiten och de subjektiva befrielsegrunderna (se avsnitt 1.6). Vad som enligt lagstiftaren kan anses utgöra särskilda skäl för hel eller delvis befrielse i förevarande sammanhang (numera 59 kap. 15 § SFL) får därför sättas i relation till vad denne då ansåg om begreppet oriktiga uppgifter i förhållande till de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet på temat ursäktliga fall. Lagstiftaren ansåg att inskränkningarna i betalningsansvaret kan handla om den felaktiga uppgiftens beskaffenhet, då ansvaret enligt 12 kap. 6 a § SBL (numera 59 kap. 14 § SFL) har sin grund i att en oriktig uppgift lämnats. Om den oriktiga uppgiften t.ex. handlar om att bedöma ett oklart rättsläge eller en svårbedömd eller ovanlig redovisningsfråga, kunde den enligt

lagstiftaren framstå som ursäktlig i sig, men att det då kunde krävas att SKV uppmärksammades på den aktuella frågeställningen (se avsnitt 3.2).

- Har SKV, trots att sådana uppgifter erhållits, tillgodofört den skattskyldige den för höga överskjutande ingående momsen, ansåg lagstiftaren att det kan finnas grund för befrielse från personlig betalningsskyldighet för företrädaren.
- Grund för befrielse borde enligt lagstiftaren gälla också om den skattskyldige haft för avsikt att rätta en oriktig uppgift och återredovisa det felaktigt tillgodoförda beloppet men oförutsedda omständigheter har omöjliggjort en fullständig rättelse.¹⁸⁴

3.4 SAMMANFATTNING

Företrädare som kan bli betalningsskyldig

Även om ordalydelsen av 59 kap. 12-14 §§ SFL innebär att varje företrädare för en juridisk person kan omfattas av företrädaransvar enligt de båda bestämmelserna, har lagstiftaren i första hand riktat sig mot företrädare för fåmansaktiebolag, vilket verkar godtas i rättspraxis som hänvisar till förarbetena också på den punkten.

Företrädaren kan vara en legal eller faktisk sådan för den juridiska personen, fler än en kan åläggas företrädaransvar för samma juridiska person (se avsnitt 3.1).

Subjektiva rekvisit för betalningsskyldighet

SKV har bevisbördan för att de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar, uppsåt eller grov oaktsamhet, är uppfyllda enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL, och enligt rättspraxis handlar det om att visa att företrädaren i sin egenskap som sådan har insett eller bort inse att den juridiska personen i fråga inte skulle kunna betala skatten senast på förfallodagen och ändå inte vidtagit åtgärder för att avveckla verksamheten under hänsynstagande till samtliga borgenärer.

Om SKV kan visa detta och företrädarens förhållningssätt inte kan ursäktas med att denne fått positivt besked från berörda myndigheter, särskilt kronofogdemyndigheten, att fortsätta driften av verksamheten, trots att skatten inte kan betalas i tid, föreligger betalningsskyldighet för företrädaren solidariskt med den juridiska personen.

¹⁸⁴ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445.

Företrädaren kan inte ursäkra sig enbart med att företrädarskapet varit av formell natur eller att vederbörande inte förstått dess innebörd. Den enda möjligheten till begränsning av betalningsansvaret under nämnda omständigheter är att särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL föreligger (se avsnitt 3.2).

Särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet

Om SKV kan visa att företrädaren varit åtminstone grovt oaktsam enligt någon av reglerna i 59 kap. 12-14 §§ SFL, flyttas bevisbördan i det i så fall aktuella fallet till företrädaren, när det gäller frågan om omständigheterna är sådana att betalningsskyldigheten för denne kan begränsas på grund av att särskilda skäl för hel eller delvis befrielse föreligger enligt 59 kap. 15 § SFL.

De faktorer beträffande företrädarens status som enligt rättspraxis kan beaktas till stöd för sådan begränsning av dennes betalningsansvar är vederbörandes ålder eller sjukdom – inte betalningsförmågan i sig eller att andra företrädare haft bättre ekonomiska kunskaper etc. Särskilda skäl för hel eller delvis befrielse av betalningsskyldigheten kan enbart prövas beträffande en företrädare som saknar eget ekonomiskt intresse i den juridiska personen, dvs. beträffande en företagsledare utan ägarintresse eller den som i och för sig har ägarintresse men på grund av bristande bestämmande inflytande i praktiken ändå är att jämföra med en anställd företagsledare.

I övrigt får enligt rättspraxis positiva besked från myndighet till fortsatt drift av verksamheten beaktas, t.ex. att kronofogdemyndigheten har givit sådant besked, även när det gäller bedömningen av frågan om särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsansvaret föreligger. Företrädaren kan inte på egen hand besluta om fortsatt drift av ett företag i kris. Samhällsekonomiska och sociala skäl för att inte avveckla verksamheten i den juridiska personen, trots att skatten inte kan betalas, förbehålls myndigheterna (se avsnitt 3.3).

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL

Företrädaransvar beträffande moms att betala omfattas liksom annan skatt enligt SFL av 59 kap. 13 § SFL. Beträffande en tillgodoräknad för hög överskjutande ingående moms infördes redan den 1 januari 1994 en särskild reglering av företrädaransvaret, och som numera återfinns i 59 kap. 14 § SFL (se avsnitt 1.6).

Det som skiljer 59 kap. 14 § SFL från 59 kap. 13 § SFL är att 59 kap. 14 § knyter de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet till att den juridiska personen ska ha lämnat oriktiga uppgifter. På grund av att

en begäran om återbetalning av överskjutande ingående moms är en aktiv handling har lagstiftaren uttryckt att det föreligger ett starkt begränsat utrymme till inskränkningar i företrädaransvaret beträffande en tillgodoräknad för hög överskjutande ingående moms, och det gäller både med avseende på vad som kan anses som ursäktliga fall vid prövningen av de subjektiva rekvisiten (se avsnitt 3.2) och med avseende på vad som kan anses utgöra särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 3.3).

4 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Framställningen om företrädaransvaret beträffande skatt har i kapitlen 1, 2 och 3 behandlat de materiella reglerna, förfarandet i företrädaransvarsmål och rättspraxis på området. Därvid har en historisk genomgång av företrädaransvarsinstitutet från starten 1968 över framför allt skattekontoreformen 1998, då de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet utmönstrades när 12 kap. 6 § SBL infördes, och reformen 2004, då nämnda subjektiva rekvisit återinfördes, bildat en bakgrund (se avsnitt 1.6). Särskilda aspekter på företrädaransvar för ett för stort belopp avseende tillgodoräknad överskjutande ingående moms, som infördes 1994 och numera återfinns i 59 kap. 14 § SFL, har också berörts beträffande begreppet oriktiga uppgifter (se avsnitten 1.6, 3.2 och 3.3), vilket inte återfinns i 59 kap. 12 och 13 §§ SFL beträffande företrädaransvar avseende moms att betala eller annan skatt eller avgift. Avslutningsvis ges här vissa synpunkter på de genomgångna frågorna och huruvida t.ex. gällande rätt enligt vad som gällde i rättspraxis innan skattereformen 1998 genomfördes, idag och framgent kan vara vägledande för tolkningen av rekvisiten för företrädaransvar, såsom lagstiftaren anförde vid reformen av företrädarinstitutet 2004 (se avsnitt 1.6). Genomgången indelas efter rekvisiten företrädare respektive uppsåt eller grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§ SFL samt särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL. I förekommande fall berörs också rekvisitet oriktiga uppgifter i 59 kap. 14 § SFL.

Företrädarbegreppet

Även om det noteras att företrädarbegreppet i förevarande sammanhang enligt författningstextens ordalydelse omfattar varje ställföreträdare för en juridisk person, har rättspraxis hittills följt lagstiftarens intentioner från 1960-talet om att företrädaransvaret ska omfatta en företrädare i ett fåmansbolag (se avsnitt 3.1). Det är en sådan person som i första hand antas driva sitt företag med skattemedel som riskkapital eller berika sig själv därigenom. Varför då inte av rättssäkerhetsmässiga skäl uttrycka detta i lagtexten? Utredningen SOU 2002:8 hade åtminstone ett förslag om att definiera företrädarbegreppet i en 6 c § i 12 § SBL (se avsnitt 1.1). Om så inte sker, bör i vart fall en rättssociologisk undersökning genomföras av skattemoral etc. i sammanhanget.

- Håller verkligen postulatet av innebörd att oegentligheter beträffande utnyttjande av företagens skattemedel enbart är att förvänta hos fåmansbolagen? Det sattes redan på 1960-talet och verkar inte ha ifrågasatts.

- Beträffande företrädaransvaret enligt SFL innehåller lagtexten i 59 kap. 12-14 §§ ingen diskriminering med avseende på storleken på företag när det gäller att bestämma vem som är företrädare. Postulatet från 1960-talet om att oegentligheter beträffande utnyttjande av företagens skattemedel enbart är att förvänta hos fåmansbolagen, och som ledde till att företrädaransvaret infördes, rimmar illa, eftersom domstolar och förvaltningsmyndigheter i sin verksamhet ska beakta allas likhet inför *lagen*.¹⁸⁵
- Om vilka som avses med företrädare enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL inte ges en definition, får rättssociologisk forskning fylla ett behov av att klarlägga om förutfattade meningar förekommer beträffande skattemoralen hos småföretagare jämfört med hos storföretagen, om inte förvaltningsdomstolarna tar upp och prövar frågan. Uppfattningar från 1960-talet kan knappast okritiskt antas vara giltiga idag.
- Om den förutfattade meningen i fråga beträffande företagsledare i fåmansaktiebolag får gälla okritiskt, bör särskilt av den anledningen fråga resas hos Europadomstolen angående huruvida företrädaransvarsinstitutet i SFL är förenligt med EKMR. En sådan prövning kan t.ex. handla om dess förenlighet med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i EKMR, då företrädaransvaret – utan att utgöra en ny straffform – avser att träffa ett i princip straffvärt förhållningssätt, eller dess förenlighet med rätten till egendomsskydd för en fysik eller juridisk person i artikel 1 i tp nr 1 till EKMR. Ligger det i det allmännas intresse för att säkerställa betalning av skatter att alltid utgå från att företrädaransvarsinstitutet ska omfatta företrädare för fåmansaktiebolag?
- Ett annat exempel på förutfattade meningar från lagstiftarens sida om en sämre skattemoral hos småföretagare jämfört med hos storföretagen kan hämtas från momsområdet beträffande byggsektorn. Sverige har där bemyndigats av EU att i ML avvika från de allmänna principerna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) såtillvida att s.k. omvänd skattskyldighet har införts inom byggsektorn, genom SFS 2006:1031.¹⁸⁶ Lagstiftaren åberopade därvid okritiskt att företrädare för byggsektorn framfört att det är svårt att

¹⁸⁵ Se 1 kap. 9 § RF.

¹⁸⁶ Bemyndigandet erhöles med stöd av artikel 27 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – numera artikel 395 i mervärdesskattedirektivet.

kontrollera underentreprenörer *mer än ett led ned* i en s.k. entreprenadkedja.¹⁸⁷ Finns det någon forskning på hur det större respektive mindre företaget högre upp respektive längre ned i en sådan kedja behandlas processuellt sett? Är det uteslutet att ett nytt, mindre företag längre ned i kedjan kan vara seriöst inom branschen? Gynnar ett sådant rättsligt klimat framväxten av nya större företag? Kan det till och med vara tillväxthämmande?

Lagstiftarens intentioner från reformen 2004 av företrädaransvarsinstitutet, av innebörd att rättsläget som gällde före skattekontoreformen 1998 ska anses ha återställts (se avsnitt 1.6), kan inte okritiskt anses motiverade idag. Med hänsyn till rättssäkerheten för den enskilde, när det gäller att bestämma vem som är företrädare, får detta anses särskilt tydligt mot bakgrund av att det numera enbart är SKV som gör urvalet av fall att driva. Innan uppbördsbrottet utmönstrades ur lagstiftningen i samband med skattekontoreformen 1998 var det också vanligt att åklagare förde talan om företrädaransvar som enskilt anspråk i samband med åtal. Det gällde i de flesta av de fall om företrädaransvar som avgjordes i HD från den tid som lagstiftaren enligt uttalandena vid reformen av företrädaransvarsinstitutet 2004 anser ska ge uttryck för gällande rätt också idag (se avsnitt 1.6). Problemet är att det föreligger en uppenbar risk för att de förarbeten från 1960-talet, som var vägledande för den rättspraxis som bildades med avseende på företrädaransvarsfrågorna på 1970- och 1980-talen (se avsnitten 3.1-3.3), ger en alltför statisk och otidsenlig vägledning för dessa frågor idag. EU-rätten har tillkommit som en del av gällande rätt för tolkning och tillämpning av reglerna om sociala avgifter, av vilka arbetsgivaravgifterna är av intresse här, och om moms. Om åtminstone vissa av de företrädaransvarsmål som drivs till högsta instans hade legat kvar hos åklagare, hade rättssäkerheten typiskt sett gynnats av att åklagarna omfattas av ett grundlagsfäst objektivitetskrav, medan risken är att SKV mera agerar som en part i största allmänhet beträffande frågan om att stämma någon för företrädaransvar för den grundläggande skattefordran mot den juridiska personen (se även avsnitt 2.4.1). Här följer några ytterligare aspekter på samma tema.

Rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet

Av särskilt intresse är vetskapen om hur ett ärende om företrädaransvar i praktiken kan inledas idag från SKV:s sida.

¹⁸⁷ Se prop. 2005/06:130 (Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn) s. 31 och även s. 20 och 46. Se även Forssén 2007 s. 195-206.

- Ett företrädaransvarsärende kan börja med att SKV konstaterat att någon är styrelseledamot och att bolaget där denne har denna kapacitet har obetalda skatteskulder.
- Sedan skickar SKV en förfrågan till denne med uppgift om att vederbörande *kan* bli personligt betalningsansvarig enligt 12 kap. 6 § SBL och att SKV överväger att stämma vederbörande till förvaltningsrätten.
- Förfrågan innehåller ett antal frågor som ska besvaras av företrädaren för att bilda underlag för SKV i frågan om stämning ska ske. Frågorna ställs av SKV så att det blir underförstått att de subjektiva rekvisiten för ansvar är uppfyllda, då SKV:s bevisbörda därvidlag inte nämns, utan SKV begär att företrädaren ska anföra skäl för att undgå personligt betalningsansvar.
- Dessutom noteras att företrädaren kan lämna ett förslag till överenskommelse om utomprocessuell uppgörelse angående betalningsskyldigheten (se avsnitt 2.2).

Är detta förenligt med att lagstiftaren förutsätter att SKV gör en utredning huruvida betalningsansvar föreligger (se avsnitt 2.1.1)? Knappast mot bakgrund av att företrädaransvaret – utan att utgöra en ny strafform – ska träffa ett i princip straffvärt förhållningssätt hos företrädaren i fråga. Denne uppfattar kanske inte allvaret i frågeställningarna, och har ett tämligen svagt skydd i form av möjligheter att anlita ombud, då 43 kap. SFL enbart medger viss ersättning och i princip under förutsättning av framgång med ett svaromål (se avsnitt 2.5). Ett ombud får i alla fall inte ersättning från staten på sådant sätt som sker i samband med försvararrollen i brottmål. Ett minikrav från rättssäkerhetssynpunkt är därför att SKV inte borde ha laglig möjlighet att stämma någon för företrädaransvar, om inte SKV, redan innan företrädaren tillskrivs första gången, har en fullödig utredning som gör det sannolikt att SKV kan påvisa ett i princip straffvärt förhållningssätt hos denne beträffande att den juridiska personen inte har vidtagit avvecklingsåtgärder utan låtit staten stå för riskkapital för driften av verksamheten eller att vederbörande berikat sig själv därigenom. I annat fall kan det inte anses föreligga någon reell rättssäkerhetsmässig funktion med att lagstiftaren förutsätter att SKV vidtar utredning, innan ärende om företrädaransvar inleds (se avsnitt 2.1.1). De subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet åligger det SKV att bevisa (se avsnitt 2.3.1).

I detta sammanhang bör också beaktas den nackdel det kan innebära rättssäkerhetsmässigt att SKV inte konsekvent upprätthåller traditionen med att ta

med en konkursförvaltares förvaltarberättelse i processmaterialet (se avsnitt 2.3.2). Är det rimligt att en företrädare, som har haft framgång med sitt svaromål, enbart får en viss ersättning per timme för ombudskostnader enligt ersättningslagen, dvs. ersättning enligt timkostnadsnormen för offentliga försvarare och rättshjälpsärenden, i stället för att staten i sådant fall åläggs betala hela ombudskostnaden såsom var fallet före reformen av företrädaransvarsinstitutet 2004 (se avsnitt 2.5), om ombudet har varit tvungen att komplettera processmaterialet, genom att inhämta konkursförvaltarens förvaltarberättelse å företrädarens vägnar, och ombudskostnaderna faktiskt överskrider timkostnadsnormen? Den företrädare som saknar ombud får i motsvarande situation själv vidta sådan åtgärd eller förlita sig på att den ombesörjs av förvaltningsrätten. Det är dock inte säkert att kompletteringen i fråga av processmaterialet sker på det sättet genom förvaltningsrättens försorg, bara för att domstolen omfattas av utredningsskyldighet (se avsnitt 2.3.1).

Det beskrivna tillvägagångssättet från SKV:s sida med att inleda ett företrädaransvarsärende riskerar i stället att leda till att en förment företrädare, genom att besvara frågorna, befriar SKV från dess bevisbörda. Det är lika illa oavsett om svaren lämnas med eller utan biträde av juridiskt sakkunnig på området. Om förvaltningsdomstolarna godtar SKV:s tillvägagångssätt, riskerar ett systemfel att åsidosätta rättssäkerheten för den enskilde. Företrädaren har bevisbördan för att särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet föreligger, men först när SKV har uppfyllt sin bevisbörda, dvs. om SKV visat åtminstone på grov oaktsamhet hos vederbörande. En annan aspekt gäller om den förmente företrädaren svarat SKV utan att reflektera över huruvida denne varit företrädare eller om vederbörande hade den ställningen vid den ursprungliga förfallodagen för den grundläggande skattskulden (se avsnitten 1.5 och 2.1.1). Om ett beslut om betalningsskyldighet i förvaltningsrätten vunnit laga kraft, ställer sig frågan om företrädaren kan erhålla beslut om återställande av försutten tid eller resning. Om så inte är fallet, återstår för vederbörande att åstadkomma en lindring av sin situation, genom att ansöka om skuldsanering hos Kronofogdemyndigheten.¹⁸⁸ En fråga i det sammanhanget är om Kronofogdemyndigheten över huvud taget tillämpar reglerna om skuldsanering på ett krav om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL.

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL

Särskilt beträffande företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § SFL för en tillgodoräknad för hög överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt får för sammanhanget uppmärksammas att de subjektiva rekvisiten knyts till begreppet oriktiga uppgifter. SKV gör i sin handledning på området en koppling till huruvida ett sådant skattekrav också avser skattetillägg, och anför att då får också

¹⁸⁸ Se skuldsaneringslagen (2006:548).

förutsättningar för företrädaransvar anses föreligga.¹⁸⁹ Det kan inte anses förenligt med berättigade krav på rättssäkerhet för den enskilde, då det även beträffande en grundläggande skattefordran bestående i en för hög överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt ankommer på företrädaren att föra talan i den juridiska personens skattemål och begära att det kumuleras med företrädaransvarsmålet (se avsnitt 2.3.1). Begreppet oriktig uppgift får i stället ses som ett observandum beträffande vikten av att skilja på rättsfrågor och bevisfrågor. En svår materiell beskattningsfråga för den juridiska personen borde anses utgöra en sådan fråga som inte anses så allvarlig att företrädaren för den juridiska personen ska anses omfattad av företrädaransvar, även om frågan av denne har givits en felaktig bedömning och tillämpning. I sådant fall borde företrädaren således inte kunna åläggas företrädaransvar, oavsett om SKV i ärendet beträffande den grundläggande skattefordran har påfört den juridiska personen skattetillägg.

I detta sammanhang får också det betänkliga i att okritiskt basera uppfattningen om gällande rätt på företrädaransvarsområdet på äldre rättspraxis och förarbeten ytterligare betonas, då mervärdesskatt och punktskatt är exempel på områden där tolkningen och tillämpningen av de nationella materiella och formella beskattningsreglerna sedan Sveriges EU-inträde 1995 generellt sett styrs av EU-rätten, genom mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och punktskattedirektivet (2008/118/EG).¹⁹⁰ Var det befogat av HFD att förklara företrädaransvarsinstitutet förenligt med EU-rätten utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (se avsnitt 1.7)? När företrädaransvaret för innehållen men obetald källskatt infördes 1968 (se avsnitt 1.6), hade Sverige inte ens introducerat sitt moms-system, utan GML infördes först 1969. Företrädaransvaret kom att omfatta momsen 1974 (se avsnitt 1.6), men EU-rätten blev en del av gällande rätt på momsområdet först genom Sveriges EU-inträde 1995. Under åren fram till det att skattekontosystemet infördes 1998 hade företrädaransvar införts också avseende bl.a. punktskatt (se avsnitt 1.6). Genom SFL och 59 kap. 14 § har företrädaransvar avseende punktskatt utvidgats till att gälla också överskjutande punktskatt som tillgodoförts med ett för stort belopp (se avsnitten 1.1 och 1.6). Kan det vara så att efterlevnaden av en föråldrad rättspraxis beträffande företrädaransvaret

¹⁸⁹ Se SKV:s Handledning för företrädaransvar (2009), s. 46.

¹⁹⁰ Se 10 kap. 6 § RF och artiklarna 4.1 och 5.2 Fördraget om EU (Sveriges Riksdag tilldelar kompetens på vissa områden till EU:s institutioner) och artikel 288 tredje st. Fördraget om EU:s funktionssätt (EU:s direktiv är bindande för medlemsstaterna med avseende på det resultat som ska uppnås). Se även artikel 113 Fördraget om EU:s funktionssätt (där stipuleras det s.k. harmoniseringskravet på medlemsländernas lagstiftningar om indirekta skatter eller avgifter, dvs. framför allt beträffande nationella lagstiftningar om moms och punktskatt samt tull).

leder till en konflikt med de EU-rättsliga principerna om fri rörlighet inom unionen för varor, personer, tjänster och kapital respektive principen om fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare i artiklarna 28, 45, 56 och 63 respektive artikel 49 Fördraget om EU:s funktionssätt? I så fall bör dessa EU-rättsliga aspekter behandlas också i samband med frågorna om företrädaransvarsinstitutets förenlighet med EKMR, framför allt beträffande traditionen med att söka enbart företrädare för fåmansaktiebolag, när författningstexten i 59 kap. 12-14 §§ SFL innebär att vilken företrädare som helst för en juridisk person kan omfattas av företrädaransvaret.

En svår materiell beskattningsfråga identifieras ofta först långt efter den ursprungliga förfallodagen. Den kan beröra t.ex. arbetsgivaravgifter eller moms och kräva inte bara vägledande avgörande i HFD, utan även att förhandsavgörande inhämtas från EU-domstolen. Ska företrädaren inte bara ha insett detta i förväg och inlett avvecklingsåtgärder före den ursprungliga förfallodagen, utan också förväntas överklaga skattebeslutet mot den juridiska personen och begära att det skattemålet kumuleras med företrädaransvarsmålet, för att kunna freda sig från personlig betalningsskyldighet? I det perspektivet borde det åligga HFD att i samband med ett sådant företrädaransvarsmål inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen angående huruvida företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten. Mot bakgrund av att lagstiftaren och domstolarna i Sverige anser att krav på solidarisk betalningsskyldighet med den juridiska personen ska riktas mot företrädare för fåmansaktiebolag, borde nämnda EU-rättsliga principer om fri rörlighet och fri etableringsrätt prövas angående huruvida det föreligger särskilda svenska skatterättsliga behov av att på det sättet genom en nationell lagstiftning om ansvarsgenombrott riktat mot nämnda kategori av företrädare åsidosätta ABL:s likhetsprincip.¹⁹¹ Om särskilda skatterättsliga behov saknas för det undantag som företrädaransvarsinstitutet innebär från ABL:s princip om delägars frihet från personligt betalningsansvar för aktiebolagets förpliktelser (se avsnitt 1.3), kan dessutom företrädaransvarsinstitutet med sin nuvarande tillämpning ifrågasättas beträffande rätten till egendomsskydd för en fysik eller juridisk person som följer av artikel 1 i tp nr 1 till EKMR. Den rättssociologiska forskningen har här ett utmärkt tillfälle att undersöka om rättssäkerhetsmässiga aspekter för den enskilde ges någon effektiv betydelse vid utvecklingen av gällande rätt avseende företrädaransvarsinstitutet.

¹⁹¹ Likhetsprincipen, som kommer till uttryck i 4 kap. 1 § ABL om att alla aktier har lika rätt i bolaget och i 7 kap. 47 § ABL om att bolagsstämman ska behandla aktieägarna lika, bör inte anses begränsad till vad som gäller internt i ett och samma bolag. Principen bör också anses innebära en likhetsgrundsats ang. behandlingen av företrädare i olika typer av aktiebolag, oavsett storlek, om inte särskilda behov av särbehandling på sådant tema kan motiveras t.ex. på skatteområdet.

Särskilda skäl för befrielse

Om SKV kan visa på uppsåt eller grov oaktsamhet hos företrädaren för den juridiska personen, har företrädaren bevisbördan för att särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet skulle kunna anses föreligga enligt 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 2.3.1). Även här har utvecklingen i övrigt lett till att det är betänkligt att fastna i äldre rättspraxis och förarbeten vid tillämpningen av företrädaransvarsinstitutet. Många fåmansaktiebolag omfattas inte längre av revisionsplikt.¹⁹² Vad innebär det för den enskildes rättssäkerhet i en process som likt skattemålen ofta berör frågor kring bokföringen? En ordnad, granskad och godkänd bokföring borde ha ett processuellt – bevismässigt – värde för den enskilde företagaren.¹⁹³ Företrädare i fåmansaktiebolag tillåts så att säga att spara in på revisorsarvodet, men den eller de som stäms för företrädaransvar har därmed kanske förlorat på förhand i företrädaransvarsmålet, genom att den som kanske bäst kunde ha varnat för att ekonomin var undergrävd i bolaget inte finns med i bilden, dvs. revisorn. En rättssociologisk undersökning av om rättssystemet ger en småföretagare lika behandling som t.ex. börsbolaget beträffande bevisvärdet i en godkänd bokföring kunde kanske ha visat på ett värde att behålla en generell revisionsplikt, innan den avskaffades. Antagandet av revisionsplikten som en börda fick i avsaknad av en sådan undersökning inget alternativ.

Om inte de föreslagna undersökningarna på området företas, kan det ifrågasättas om tillämpningen av företrädaransvarsinstitutet, med den beskrivna inriktningen mot fåmansaktiebolag, kanske sätter företrädare för sådana aktiebolag i samma situation som delägare i handelsbolag (se avsnitt 1.3). Då kan det också ifrågasättas om inte en förnyad uppbördsutredning bör undersöka om andra former för att säkra statens intäkter mot undandragande genom användning av aktiebolagsformen kan introduceras. Då bör dock postulatet om en förmodat dålig skattemoral hos företrädare för fåmansaktiebolag lämnas därhän, och en bredare undersökning på temat makt och rätt företas. En rättssociologisk undersökning av företrädaransvarsinstitutet bör innehålla frågeställningen hur staten har kunnat flytta fram sina positioner sedan 1968, t.ex. genom att företrädaransvaret har gått från att omfatta innehållen men obetald källskatt till att numera gälla alla skatter och

¹⁹² Se 9 kap. 1 § ABL, ändrad genom SFS 2010:834, varav följer att från och med den 1 november 2010 ska ett aktiebolag vara skyldigt att ha minst en revisor om för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor: medeltalet anställda har varit mer än 3, bolagets redovisade balansomsättning har uppgått till mer än 1,5 miljoner kr och bolagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 3 miljoner kr.

¹⁹³ Se Forssén 2006 s. 19-25.

avgifter i skattekontosystemet (se avsnitt 1.6). Vidare får det anses ha inneburit en försämrad rättssäkerhet för den enskilde i förfarandet att överflyttningen av företrädaransvarsmålen från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol lett till att momentet med muntlig förberedelse försvunnit m.m. (se avsnitt 2.3.1). Hur har den lagstiftningsprocessen fungerat utifrån ett demokratiperspektiv? Har nämnda postulat om skattemoralen hos företrädare för fåmansaktiebolag ifrågasatts därvidlag? Har de stora aktörerna bland arbetsmarknadens parter påverkat den processen och undertryckt att sådana frågor alls ställts vid reformerna av företrädaransvarsinstitutet? Har därvid en från demokratisk och rättspolitisk synpunkt effektiv småföretagarpolitik varit en influens och i så fall i vilken grad? Kan korporativistiska tendenser spåras i den demokratiska processen angående hur en lag som berör skatt skapas, och visar det i så fall på en snedvriden lobbyism som förklaring till ett demokratiskt och juridiskt underskott för småföretagare beträffande företrädaransvaret? En sådan bredare undersökning kan vara angelägen även mot bakgrund av att SKV numera ibland ingår avsiktsförklaring med *stora företag* – företrädesvis de största koncernerna – om s.k. fördjupad samverkan (numera fördjupad dialog), vilket enligt HFD är att se som en form av kontinuerlig rådgivning från SKV:s sida och som inte regleras i SFL eller någon annan författning med anknytning till skatteförfarandet.¹⁹⁴

En bred undersökning på temat makt och rätt beträffande aktiebolagen och skatterna och hur granskningsresurserna används kan kanske visa på en mera sammanhållen väg för att säkerställa att staten inte förlorar intäkter. Kan t.ex. en utökad revisionsplikt, såtillvida att årligen olika revisorer granskar aktiebolaget etc. ur delägarperspektivet respektive verksamhetsperspektivet, vara ett alternativ till både fåmansbolagsreglerna i IL och företrädaransvaret i SFL? Om en ordnad, granskad och godkänd bokföring konsekvent ges ett reellt värde i processen, bevismässigt sett, bör en sådan revisionsplikt inte uppfattas som en belastning ens för småföretagaren, utan kanske till och med som en slags garanti mot risken för obefogade åtgärder från SKV mot såväl bolaget som honom. En annan fråga i sammanhanget är t.ex. hur lönegarantin hanteras i samband med konkurs.¹⁹⁵ Hur fungerar över huvud taget konkursinstitutet i sammanhanget? I sistnämnda hänseende bör också beaktas att SKV numera verkar ta lättare på betydelsen av konkursförvaltarens förvaltarberättelse för att genomföra företrädaransvarsmålet (se avsnitt 2.3.2). Det förhållningssättet kan knappast anses gynna rättssäkerheten för den enskilde i sammanhanget. En undersökning av företrädaransvarsinstitutet bör således inkludera

¹⁹⁴ Se HFD 2013 ref. 48. Se även SKV:s riktlinje (för fördjupad dialog) av 2014-03-10, där SKV självt kallar sitt samarbete/dialog med storföretagen för rådgivning.

¹⁹⁵ Se lönegarantilagen (1992:497).

även betydelsen av konkursförvaltarens förvaltarberättelse för tillämpningen av institutet.

Särskilt om 59 kap. 16 § SFL

Från avsnitt 2.4.2 hämtar jag, för forskningsändamål eller prövning i högsta instans till vägledning för rättstillämpningen angående framför allt *ne bis in idem*-principen, frågan om när ett företrädaransvarsärende inleds. Enligt 59 kap. 16 § första st. SFL beslutar förvaltningsrätten om företrädaransvar på ansökan om SKV. Ett företrädaransvarsärende inleds genom att SKV skriver ett brev till företrädaren eller företrädarna för aktuell juridisk person, och oklarheten består enligt min mening, som nämnts, i att uppfattningen i praktiken verkar vara att ett *rättsligt förfarande* uppkommer först om och när SKV går vidare och stämmer företrädaren inför förvaltningsrätten. Enligt min uppfattning bör SKV:s brev till en företrädare jämföras med att SKV i skatteärendet mot den juridiska personen inleder det med ett övervägande eller förslag till beslut till den juridiska personen, t.ex. företrädarens aktiebolag. Åtal bör enligt min mening inte vara möjligt, om SKV har skickat ett brev om eventuell stämning i företrädaransvarsmål till företrädare för den juridiska person som har skatteskulder till SKV.

Skattetillägg och anstånd

För övrigt har tidigare i framställningen framförts att rättssäkerheten kräver – mot bakgrund av att företrädaransvaret (utan att utgöra en ny straffform) i princip ska träffa ett straffvärt förhållningssätt – att anstånd med skattetillägg borde ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten, och att detta särskilt skrivs in i 63 kap. 7 § SFL (se avsnitt 2.4.1). Den frågeställningen kunde tas med i samband med att övriga frågor på temat rättssäkerhet med företrädaransvarsinstitutet prövas mot EKMR, och även mot EU-rätten.

KÄLLFÖRTECKNING

1 Litteratur

Forssén, Björn, IMPAKT – Momsnyckeln. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (2)]

Forssén, Björn, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser? Artikel i Svensk skattetidning 2007 s. 195-206 [Cit. Forssén 2007]

Forssén, Björn. Revisionsplikten för små företag – börda eller komplement till brist på småföretagarpolitik? Artikel i Ny Juridik 2006 s. 19-25 [Cit. Forssén 2006]

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Tredje upplagan. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015 (1)]

Melin, Stefan, Juridikens begrepp (4:e upplagan). Iustus Förlag AB. Uppsala 2010 [Cit. Melin 2010]

2 Offentligt tryck

Bevillningsutskottets betänkanden

BevU 1967:53 – Bevillningsutskottets betänkande nr 53 år 1967 (Uppbördsfrågor)

Regeringens propositioner

Prop. 1967:130 – Uppbördsfrågor

Prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag

Prop. 1993/94:151 – Rättssäkerhet vid beskattningen

Prop. 1995/96:170 – Översyn av skattebrottslagen

Prop. 1996/97:100 Del 1 – Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 2002/03:106 – Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 2002/03:128 – Företrädaransvar m.m.

Prop. 2005/06:130 – Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn

Prop. 2010/11:165 Del 1 § och Del 2 – Skatteförfarandet

Prop. 2014/15:131 – Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor

Statens offentliga utredningar

SOU 1965:23 – Uppbördsutredningens betänkande uppbördsfrågor

SOU 2002:8 – Betänkande av Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer

SOU 2009:58 Del 2 och 3 – Slutbetänkande av skatteförfarandeutredningen

SOU 2013:62 – Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet

SKV

SKV:s Handledning för företrädaransvar (utgiven 2009; SKV 443 utgåva 4) – s. 25, 28, 29 och 68

SKV:s riktlinje 2014-03-10, dnr 131 409414-13/111 – s. 71

SKV:s ställningstagande 2014-11-27, dnr 131 652759-14/111 – s. 52

3 EU:s fördrag och EU:s rådsdirektiv samt Europakonventionen

EU

Primärrätt

Fördraget om EU

Fördraget om EU:s funktionssätt (utgör tillsammans med Fördraget om EU de s.k. fördragen i Lissabonfördraget) – har ersatt EG-fördraget (Romfördraget)

Sekundärrätt

EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – ersatt den 1 januari 2007 av mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Punktskattedirektivet (2008/118/EG)

Europakonventionen (EKMR)

Den Europeiska Konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna av den 4 november 1950 [och dess tp nr 1 och nr 7]

4 Rättsfall

Europadomstolen

Europadomstolens domar av den 23 juli 2002: Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97 och Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97 – s. 36

Högsta förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)

RÅ 2002 ref. 79 – s. 39

RÅ 2003 ref. 91 – s. 11

RÅ 2006 ref. 20 – s. 30

RÅ 2007 ref. 48 – s. 45, 49, 52 och 54

RÅ 2008 ref. 75 – s. 28

RÅ 2009 ref. 72 – s. 22

RÅ 2009 ref. 94 – s. 39

RÅ 2010 ref. 19 – s. 34

HFD 2011 ref. 88 – s. 14

HFD 2013 ref. 48 – s. 71

HFD 2013 ref. 71 – s. 40

HFD 2013 ref. 75 I – s. 57

HFD 2013 ref. 75 II – s. 57

HFD 2013 ref. 75 III – s. 57 och 58

HFD 2014 ref. 35 – s. 40
HFD 2014 ref. 43 – s. 40
HFD 2015 ref. 19 – s. 28
HFD 2015 ref. 58 – s. 28
HFD 2016 ref. 60 – s. 28
HFD 2017 ref. 12 – s. 13

Högsta domstolen

NJA 1957 s. 757 – s. 17
NJÄ 1957 s. 761 – s. 17
NJÄ 1969 s. 326 – s. 44, 45 och 46
NJÄ 1971 s. 296 I – s. 43, 45, 47, 52, 53, 54, 55, 56 och 57
NJÄ 1971 s. 296 II – s. 54, 56 och 57
NJÄ 1971 s. 296 III – s. 43, 54, 56 och 57
NJÄ 1971 b 27 – s. 48
NJÄ 1972 s. 115 I – s. 54 och 57
NJÄ 1972 s. 115 II – s. 54, 58 och 59
NJÄ 1972 s. 205 – s. 53, 54 och 56
NJÄ 1973 s. 544 – s. 53, 54, 55 och 56
NJÄ 1973 s. 587 – s. 47 och 55
NJÄ 1974 s. 297 – s. 43, 46 och 54
NJÄ 1974 s. 423 – s. 43, 45, 49, 52, 54, 58 och 59
NJÄ 1975 s. 480 – s. 53, 54 och 56
NJÄ 1975 s. 745 – s. 49, 52, 54 och 59
NJÄ 1977 s. 711 – s. 49, 50 och 52
NJÄ 1979 s. 555 – s. 43
NJÄ 1981 s. 1014 – s. 45, 49, 50, 51 och 52
NJÄ 1982 s. 578 – s. 20
NJÄ 1985 s. 13 – s. 45, 49, 51 och 52
NJÄ 1994 s. 170 – s. 51
NJÄ 2000 s. 132 – s. 19
NJÄ 2003 s. 207 – s. 28
NJÄ 2003 s. 390 – s. 9 och 17
NJÄ 2010 s. 168 I och II – s. 39
NJÄ 2013 s. 502 – s. 14, 25, 32, 40 och 41
SvJT 1974 rfs. 64 – s. 17 och 50

SAKREGISTER

Accessoriskt företrädaransvaret i förhållande till det grundläggande skattekravet	36
Ackordsförhandlingar	43
Aktiebolag	13, 32
Aktiebolagsformen	16
Allmän domstol	19, 23, 30
Allmän förvaltningsdomstol	19, 23, 30
Anstånd	50, 70
skattetillägg	26, 34
Ansvarsgenombrott	13
Arbetsgivaravgifterna	16, 63
Avgifter	16, 18
Befrielse hel eller delvis	53
Beslut om slutlig skatt	25
Betalbrottet	37
Betalningsanstånd	34
Betalningsinställelse	43, 49, 50
Bevisbördan hos den enskilde angående särskilda skäl för befrielse	31
hos SKV angående de subjektiva rekvisiten	31
Bolags skatter	27
Bolagsskatten	18
Criminal charge	34
Dispositiva tvistemål	27
Dispositiva tvistemålet	29
Dödsbon	15
Eftergift	19
hel befrielse	56
Egenavgifter	16
Ekonomisk förmåga	52
Ekonomiskt intresse	51
Enkelt bolag	14
Enkla bolag	13
Ersättning för ombudskostnaderna ..	39
EU-domstolen	22
Europadomstolen	34
EU-rätten	22
Faktisk företrädare	41
Faktiska företrädare	13
Familjeföretag	41
Felaktiga uppgiften	21
Fri etableringsrätt	22
Fri rörlighet	22
Fysiska personer	16
Fåmansaktiebolag	45, 67, 68
Fåmansaktiebolaget	53
Fåmansbolagen	41
Fördjupad dialog mellan SKV och stora företag	69
Fördjupad samverkan mellan SKV och stora företag	69
Fördraget om EU:s funktionssätt	22
Företrädaransvar	8
Företrädaransvarsmålen	23
Företrädarbegreppet	9, 61
Företrädare som kan bli betalningsskyldig	58
Företrädarens betalningsförmåga	29
Företrädarens status	44, 52
Förfallodag	9, 56
skatt förföll till betalning under företrädarens tid	26
Förfallodagarna	49
Förfallodagen	42
särskild avgift	26
Förhandla	27
Förlikning	28
Förvaltarberättelse	32
Förvaltarberättelsen	33
Förvaltaruppgift	32
Förvaltningsrätt	23
Grov oaktsamhet	8, 21, 33, 42, 57
Grundläggande skattefordran	23, 27
Grundläggande skulden	51
Handelsbolag	13
Handläggnings- eller processekonomiska skäl överenskommelse	29
Högsta domstolen	18
Import av varor	18
Importmoms	18
Indrivningsbart	32
Inflytande	51
Innehållen skatt	17
Insett eller skäligen borde ha insett ..	46
Insolvens	32
Invändningar mot skattebesluten kan prövas i företrädaransvarsmålet	27
Jämkning	19
delvis befrielse	56
Kammarrätt	23
Kommanditbolag	14
Konkurs	19, 26, 32, 44
Konkursansökan	43
Konkursbon	15
Konkursbouppteckning	32

Konkurser	54
Konkursförvaltare	32
Kontrollbalansräkning	44
Kontrollstämma	44
Korporativistiska tendenser	69
Kronofogdemyndigheten	27, 47
Kronofogden	27, 47
Kumulation	36
Kumuleras	32
Källskatt	41, 53
Källskatten	42
Legal företrädare	41
Legala företrädare	13
Levande bolag	26, 27, 32
Likvidation	26
Lobbyism	69
Länsrätt	23
Lönegarantin	69
Mannamån mot borgenärer	42, 50
Mervärdesskatt	10
Mervärdesskattegrupp	15
Moms	10, 63
Muntlig förberedelse	31
Muntlig förhandling	30
Myndighets besked om fortsatt drift	45, 56
Mål om betalningsskyldighet för annans skatt	
företrädaransvarsmål	23
Mål om skatt	23
Ne bis in idem	37, 38
skattetillägg och skattebrott	38
Näringsidkare	16
Oaktsamhet	33
Oaktsamhetsrekvisit	17
Obestånd	33
Oriktig uppgift	37, 66
Oriktiga uppgiften	
kan i sig vara ursäktlig	51
Oriktiga uppgifter	10, 57
Otillbörligt gynnande av borgenär ..	33, 42, 50
Partrederi	14
Partshabilitet	26
Preskription	27
Preskriptionstiden	27
Prövningstillstånd	
i HFD	24
punktskatt	10
Punktskatt	66
Rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet	63
Revisionsplikt	68
Rätt tid	19
Rätt tid och ordning	20
Rättsläget	19
Rättssociologisk forskning	62
Rättssociologisk undersökning ..	61, 68
Rättssociologiska forskningen	67
Rättssäkerheten	
för den enskilde	63
Saltsjöbadsandan	69
Sjukdom	52
Skadestånd	33
Skadeståndsansvar	16, 48
Skadeståndstalan	17
Skalbolag	15
Skatt att betala	10
Skatt enligt denna lag	9
Skatt enligt SBL	9
Skatteförfarandeutredningen	38
Skattekontoreformen	17
Skattekontosystemet	9
Skatter	18
Skattetillägg	35
anstånd	26, 34
Skattetillägg och anstånd	70
Skriftligt förfarande	30
Skuld till staten	12
Skuldsanering	65
Skönsbeskattning	15
Sociala avgifter	63
Solidarisk betalningsskyldighet	17
Straffbarhet	17
Styrelseledamot	13, 41, 53
Stämningansökan	23
Subjektiva rekvisit för betalningsskyldighet	58
Subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet	9
Särskild avgift	
förfallodag	26
Särskilda skäl 15, 33, 43, 51, 52, 53, 55	
Särskilda skäl för befrielse	68
Särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet	59
Särskilt om 59 kap. 14 § SFL	20, 59, 65
och befrielsegrunderna i 59 kap. 15 § SFL	57
Talan	
om den grundläggande skattefordran	25
Taxering	25
Tillgodoförts	21
Tillgodoräknats	21
Tillväxthämmande	63
Tull	18, 66
Tullverket	18
Underskott	

på den juridiska personens	
skattekonto.....	23
Uppbördsbrott	16, 42, 50
Uppbördsbrottet.....	17, 35, 37
Uppbördsfrågor	16
Uppbördstermin.....	56
Uppbördsterminen.....	42
Uppbördsterminerna.....	49
Uppsåt	21, 57
Uppsåtligen	8, 42
Ursprungliga förfallodagen	19
Ursäktliga fall.....	50, 57
Utomprocessuell uppgörelse	29
Utredning	23
Utredningsskyldighet	29, 31, 37
Utredningssvårigheter	29
VD.....	13, 41, 42, 53
Verkställbarheten	34
Verkställbart	32
Vinstutdelningsbegränsningen.....	33
Värderingsproblem	29
Ålder	52
Återvinningsbar transaktion.....	33
Ägarintresse	53
Överenskommelse.....	23, 28
ska innehålla.....	30
Överklagande	25
Överskjutande ingående	
mervärdesskatt	10
Överskjutande ingående moms .	10, 12,
20, 50, 57, 59, 60, 65, 66	
Överskjutande punktskatt....	10, 12, 65,
66	