



**Företrädar-
ansvar
för
skatteskulder
hos juridiska
personer:**

Tredje upplagan

*Björn
Forssén*

Melker Förlag

© Björn Forssén och Melker Förlag Juni 2019
Titel: Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer:
Tredje upplagan
Utgivare: Melker Förlag
ISBN 978-91-7615-298-0

Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer:
Tredje upplagan

FÖRORD

Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Tredje 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 den 1 november 1997 är möjligt för Skatteverket att åstadkomma gentemot en företrädare för t.ex. ett aktiebolag beträffande alla skatter som omfattas av skattekontosystemet, som infördes då. En fråga i boken är om lagstiftaren och förvaltningsdomstolarna – dit företrädaransvarsmålen överflyttades från allmän domstol 2004 – kan utgå från att äldre rättspraxis fortsatt är vägledande vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten för betalningsskyldighet för företrädaren beträffande den grundläggande skatteskulden hos den juridiska personen. Bland de juridiska personerna sätter jag fokus på aktiebolagen. 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 i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen. De fanns 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 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.

Jämfört med tidigare upplagor har jag i denna lagt till resonemang om förekomsten av vad jag kallar en faktisk gällande rätt som berör företrädaransvaret – utifrån mina erfarenheter om förekomsten av en sådan hos Skatteverket och underinstanserna i förvaltningsdomstolarna. Jag har skrivit om fenomenet i bl.a. Tidningen Balans (www.tidningenbalans.se) och tagit upp det i min kurs om företrädaransvar hos Institutet för juridisk utbildning (www.ifju.se). Jag har även lagt till bl.a. en kort internationell utblick, och konstaterar att företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen är tämligen unikt för Sverige, samt något om utredningar i ämnet.

Stockholm i juni 2019
Björn Forssén

INNEHÅLL

FÖRKORTNINGAR, s. 9

1 MATERIELLA REGLER M.M., s. 11

1.1 RÄTTSLIGA GRUNDER FÖR FÖRETRÄDARANSVARET, s. 11

Allmänt om företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL, s. 11

Företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ SFL är varken offentlighetsrättsligt eller privaträttsligt utan någonting däremellan, s. 16

Övriga ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. SFL än företrädaransvaret, s. 17

1.2 DISPOSITION AV DEN FORTSATTA FRAMSTÄLLNINGEN, s. 18

1.3 FÖRETRÄDARE OCH DE JURIDISKA PERSONERNA, s. 19

1.4 RÄTTSLIGA GRUNDER FÖR BEFRIELSE FRÅN FÖRETRÄDARANSVAR, s. 22

1.5 BELOPP SOM KAN OMFATTAS AV FÖRETRÄDARANSVAR, s. 22

1.6 HISTORIK – FÖRARBETSUTTALANDEN, s. 23

Allmänt om företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL, s. 23

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt, s. 28

1.7 INTERNATIONELL UTBLICK SAMT EU-RÄTTSLIGA ASPEKTER, s. 30

1.7.1 Internationell utblick, s. 30

1.7.2 EU-rättsliga aspekter, s. 30

1.8 NÅGOT OM UTREDNINGAR OM FÖRETRÄDARANSVAR, s. 32

2 FÖRFARANDET, s. 35

2.1 ALLMÄNT, s. 35

2.1.1 Talan m.m., s. 35

2.1.2 Preskription, s. 40

2.1.3 Regressrätt mot den juridiska personen och mellan delägare, s. 40

2.2 ÖVERENSKOMMELSE OM BETALNINGSSKYLDIGHET, s. 42

2.3 BEVISNING M.M., s. 45

2.3.1 Partsförhör, muntlig förhandling, tredskodom, utredningsskyldighet och verkställbarhet, s. 45

2.3.2 Konkursförvaltarens förvaltarberättelse och konkursbouppteckning, s. 47

2.4 ANSTÅND OCH SKATTETILLÄGG SAMT NE BIS IN IDEM-FRÅGAN, s. 48

2.4.1 Anstånd och skattetillägg, s. 48

2.4.2 Särskilt om den s.k. ne bis in idem-frågan, s. 52

2.5 OMBUDSKOSTNADER, s. 55

3 RÄTTSPRAXIS RESPEKTIVE FAKTISK GÄLLANDE RÄTT, s. 57

RÄTTSPRAXIS

3.1 FÖRETRÄDAREN, s. 57

3.2 UPPSÅTLIGEN ELLER GROV OAKTSAMHET, s. 58

Inledning, s. 58

Särskilt om företrädaransvar och rekonstruktion resp. om likvidators betalningsskyldighet, s. 62

Företrädares status, s. 64

Myndighets besked om fortsatt drift, s. 64

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt, s. 70

3.3 SÄRSKILDA SKÄL FÖR HEL ELLER DELVIS BEFRIELSE FRÅN BETALNINGSSKYLDIGHET, s. 71

Inledning, s. 71

Företrädares status, s. 72

Myndighets besked om fortsatt drift, s. 75

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt, s. 77

3.4 SAMMANFATTNING AV AVSNITTEN 3.1–3.3, s. 78

Företrädare som kan bli betalningsskyldig, s. 78

Subjektiva rekvisit för betalningsskyldighet, s. 78

Särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet, s. 78

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt, s. 79

FAKTISK GÄLLANDE RÄTT

3.5 FAKTISK GÄLLANDE RÄTT, s. 80

A. *Balans fördjupningsbilaga nr 2/2019, s. 18-21 (publicerad i nättidningen 2019-05-14) – Aspekter på företrädaransvaret – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans, s. 80*

B. *Balans fördjupningsbilaga nr 4/2018, s. 3-5 (publicerad i nättidningen 2018-11-06) – Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det? s.*

81

C. Balans fördjupningsbilaga nr 1/2018, s. 11-13 (publicerad i nättidningen 2018-01-16) – Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst, s. 82

D. Balans fördjupningsbilaga nr 1/2019, s. 28-31 (publicerad i nättidningen 2019-03-04) – Momsfråga om byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenör i konkurs, s. 83

E. Balans fördjupningsbilaga nr 1/2019, s. 10-16 (publicerad i nättidningen 2019-03-27) – Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet, s. 84

4 AVSLUTANDE SYNPUNKTER, s. 85

Inledning, s. 85

Företrädarbegreppet, s. 85

Rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet, s. 88

Särskilt om 59 kap. 14 § - Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt, s. 89

Särskilda skäl för befrielse, s. 92

Särskilt om 59 kap. 16 § – Frågan om när ett förfarande i ett företrädaransvarsärende inleds, s. 94

Prövningstillstånd i högsta instans och frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen, s. 99

Skattetillägg och anstånd, s. 102

Faktisk gällande rätt och rättskällor såsom SKV:s handledningar, s. 104

BILAGA 1, Utdrag ur 59 kap. SFL, 11-24 §§, s. 106

BILAGA 2, Exempel på svar på SKV:s inledande brev om företrädaransvar, s. 109

BILAGA 3, Exempel om oredovisade intäkter och företrädare i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen SFL resp. företagsledare för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. IL samt utdrag ur RÅ 1980 1:56 och ur 56 kap. IL, s. 112

Exemplet, s. 112

Utdrag ur RÅ 1980 1:56, s. 114

Utdrag ur 56 kap. IL – definitioner av fåmansföretag, fåmanshandelsbolag, delägare och företagsledare, s. 115

KÄLLFÖRTECKNING, s. 116

1 Litteratur, s. 116

2 Offentligt tryck, s. 117

3 EU:s fördrag och EU:s rådskdirektiv samt Europakonventionen, s. 118

4 Rättsfall, s. 119

SAKREGISTER, s. 121

FÖRKORTNINGAR

AB, aktiebolag
ABL, aktiebolagslagen (2005:551)
Ang., angående
Anm., anmärkning
B, brottmål
BevU, bevillningsutskottet
BL, bolagslagen, lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
bl.a., bland annat
BrB, brottsbalken (1962:700)
C, curia (om EU-domstolen)
Cit., citat eller citeras
dnr, diarienummer
dvs., det vill säga
ECLI, European Case Law Identifier/Europeisk identifieringskod för rättspraxis – används i electronic Reports of Cases/Elektroniska rättsfallssamlingen vari fr.o.m. 2012 publikation uteslutande sker av EU-domstolens etc. domar. Publikation sker inte längre i den tryckta formen ECR/REG etc.
ECR, European Court Reports (dvs. REG på eng.)
EEG, Europeiska ekonomiska gemenskaperna
EG, Europeiska gemenskapen/-erna
EKMR, Europakonventionen
etc., etcetera
EU, Europeiska Unionen (eller unionen)
ev., eventuell/-t
F, i F-skatt, står för företagare
f.d., före detta
FEUF, Fördraget om EU:s funktionssätt
FL, förvaltningslagen (2017:900)
FPL, förvaltningsprocesslagen (1971:291)
fr.o.m., från och med
f.ö., för övrigt
GML, lagen (1968:430) om mervärdeskatt
HD, Högsta domstolen
HFD, Högsta förvaltningsdomstolen (före 2011 Regeringsrätten)
IL, inkomstskattelagen (1999:1229)
Jfr, jämför
JK, Justitiekanslern
KFM, Kronofogdemyndigheten – numera även Kronofogden
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., number/nr, nummer
NRV, (inkomst av) näringsverksamhet
pkt, punkt
prop., Regeringens proposition
RB, rättegångsbalken (1942:740)
ref., referatmål
REG, Rättsfallssamling från EG-domstolen, Förstainstansrätten och
Personaldomstolen – (benämns enligt Lissabonfördraget EU-domstolen,
Tribunalen och Personaldomstolen; fr.o.m. 2012 sker publikation
uteslutande i Elektroniska rättsfallssamlingen, jfr ECLI)
resp., respektive
RF, regeringsformen (1974:152)
RÅ, Regeringsrättens årsbok (numera HFD:s årsbok)
s., sida/-or
SAL, socialavgiftslagen (2000:980)
SBL, skattebetalningslagen (1997:483) – ersatt av SFL
SFL, skatteförfarandelagen (2011:1244)
SFS, svensk författningssamling
SkBrL, skattebrottslagen (1971:69)
SkL, skadeståndslagen (1972:207)
SKV, Skatteverket
SOU, statens offentliga utredningar
st., stycket/-na
SvJT rfs., Svensk juristtidning, rättsfallsavdelningen
t.ex., till exempel
tid., tidigare
tp, tillägsprotokoll
UBF, uppbördsförordningen (1953:272) – ändrades 1975 till
uppbördslagen
UBL, uppbördslagen (1953:272) – ersatt av SBL
VD, verkställande direktör
www, worldwide web

1 MATERIELLA REGLER M.M.

1.1 RÄTTSLIGA GRUNDER FÖR FÖRETRÄDARANSVARET

Allmänt om företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL

Reglerna om företrädaransvar återfinns i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.¹ De indelas enligt följande:

- 12-15 §§, *Förutsättningar för företrädaransvar*;
- 16-18 §§, *Förfarandet*;
- 19-20 §§, *Överenskommelse om företrädaransvar*; och
- 21 §, *Regressrätt*.

Se BILAGA 1, där bl.a. 59 kap. 12-21 §§ SFL återges i helhet.

I detta avsnitt inleder jag med att allmänt sett redogöra för de rättsliga grunderna för företrädaransvaret, och nämner i samband därmed också något om företrädaransvarsinstitutets bakgrund. I avsnitt 1.6 skriver jag för övrigt mer och samlat om historiken till företrädaransvarsinstitutet.

- Lydelserna av de tre bestämmelserna som stipulerar företrädaransvar, 59 kap. 12-14 §§ SFL, återges nedan i detta avsnitt.
- Lydelsen av förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL återges också nedan i detta avsnitt.
- Lydelsen av regeln om att en företrädare helt eller delvis kan befrias från betalningsskyldighet på grund av särskilda skäl, 59 kap. 15 § SFL, återges för övrigt i avsnitt 1.4.

Skattskyldiga är fysiska personer respektive juridiska personer. För de juridiska personernas skatt kan även en eller flera fysiska personer bli betalningsskyldiga enligt företrädaransvarsinstitutet i 59 kap. 12-21 §§ SFL, nämligen företrädare för den juridiska personen i fråga. Det är således fråga om ett betalningsansvar för annans skatt eller avgift, dvs. företrädares 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

¹ Se 59 kap. 1 § femte strecksatsen SFL.

avgifter. Sedan skattekontoreformen den 1 november 1997 och den då införda skattebetalningslagen (1997:483), SBL,² omfattar företrädaransvaret alla skatter och avgifter hos en juridisk person vilka – sedan 2012 – omfattas av SFL, och därmed även underlåtna skatteavdrag och inte bara skatteavdrag som den juridiska personen gjort men inte betalat. Även skatten tull omfattas – enligt tullagen (2016:253) – av företrädaransvar, vilket berörs i avsnitt 1.6.

I SBL återfanns den ursprungliga av reglerna om företrädaransvar i 12 kap. 6 § SBL. 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.³ Dessutom finns en särskild regel om företrädaransvar beträffande för hög överskjutande ingående moms eller för hög överskjutande punktskatt, nämligen 59 kap. 14 § SFL, vilken även ges särskilda redogörelser på flera ställen i denna bok – vilket framgår av bokens innehållsförteckning.

Den ursprungliga regeln om företrädaransvar, avseende gjorda men inte inbetalda skatteavdrag och avseende momsskulder m.m., återfinns sålunda numera i 59 kap. 12 § SFL, medan *huvudregeln* om företrädaransvaret återfinns 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.

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.”

² 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 anhängiggjorda före utgången av år 1997 och även annat i SBL tillämpades enligt ikraftträdandebestämmelserna första gången för skatt som avsåg inkomståret 1998. SBL ersattes den 1 januari 2012 av SFL.

³ Se prop. 2010/11:165 (Skatteförfarandet) Del 2 s. 1005.

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,⁴ men någon legaldefinition av vem som i förevarande sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person infördes inte,⁵ 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.⁶ 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.⁷ 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 skattskyldiga,⁸ 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

⁴ Se SOU 2002:8 (Företrädaransvar) s. 142 och 144.

⁵ Se prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.) s. 24.

⁶ 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."

⁷ Se prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) Del 1 s. 437 och 439.

⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 298.

avgifter.⁹ I 59 kap. 13 § SFL anges också att företrädaransvaret omfattar den juridiska personens *skatt eller avgift*. Sedan skattekontoreformen den 1 november 1997 omfattar företrädaransvaret i princip alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet,¹⁰ dvs. inte bara skatter och arbetsgivaravgifter, utan bl.a. även särskilda avgifter,¹¹ t.ex. skattetillägg som den juridiska personen ålagts.¹² 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.¹³

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.¹⁴ 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 (s.k. uppenbart anställningsförhållande).¹⁵ Lagstiftaren noterade att därmed har ”[p]å motsvarande sätt som [...] för underlåtet skatteavdrag [...] företrädarens ansvar vid underlåten anmälan om F-skatt knutits till den underlåtenheten som är grunden för ansvaret och inte [...] till underlåtenheten att betala den skatt som den juridiska personen har

⁹ Se 56 kap. 3 och 6 §§ SFL och prop. 2010/11:165 Del 1 s. 300.

¹⁰ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439.

¹¹ Enligt 3 kap. 17 § SFL avses med särskilda avgifter: förseningsavgift (48 kap. SFL); skattetillägg (49 kap. SFL); och kontrollavgift (50 kap. SFL).

¹² Se 49 kap. SFL.

¹³ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005, 1006 och 1007.

¹⁴ Enligt 3 kap. 16 § SFL avses med *överskjutande punktskatt* det belopp med vilket avdragen överstiger skattens bruttobelopp.

¹⁵ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 505 och prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte har gjorts.”¹⁶ 59 kap. 12 § SFL lyder:

”Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen 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, i stället för till tidpunkten för skyldigheten att betala, 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).¹⁷

De subjektiva rekvisiten för företrädaransvar är desamma i 59 kap. 12-14 § SFL: uppsåt eller grov oaktsamhet. Särskilt gäller avseende 59 kap. 14 § SFL att det dessutom 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,

¹⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005.

¹⁷ 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.

gäller huvudregeln 59 kap. 13 § SFL och – liksom enligt 59 kap. 12 § SFL – de subjektiva rekvisiten utan tillägg av det objektiva rekvisitet oriktiga uppgifter, även beträffande företrädaransvar för dessa skatter.

Om inte annat sägs i den fortsatta framställningen, berörs 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.

Företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ SFL är varken offentligt eller privaträttsligt utan någonting däremellan

Det är i och för sig SKV som för statens talan om betalningsansvar mot en företrädare för en juridisk person angående dess obetalda skatter och avgifter. Det följer av 59 kap. 16 § första st. SFL, som lyder:

”Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.”

Det kan verka som om företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL tillhör disciplinen offentlig rätt, eftersom förvaltningslagen (2017:900), FL, enligt dess 1 § första st. gäller som allmän lag för handläggning av ärenden hos förvaltningsmyndigheterna, t.ex. SKV, och handläggning av förvaltningsärenden hos domstolarna. FL är således som allmän lag subsidiär i förhållande till förfaranderättsliga regler inom offentlighetsrätten, såsom speciallagen SFL med regler om beskattningsförfarandet.¹⁸ Emellertid är inte företrädaransvarsmål skattemål, utan ett skattemål avser aktuell juridisk persons eget mål avseende dess obetalda skatter och avgifter. I förarbetena till reformen den 1 januari 2004, då företrädaransvarsmålen – genom SFS 2003:747 – överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna, anges att företrädaransvarsmålen numera är ”mål om betalningsskyldighet för skatt”, och således inte ”mål om skatt” (skattemål).¹⁹ Ett företrädaransvarsärende är därmed inte heller ett skatteärende, och för företrädaransvarsärendena hos SKV gäller bara SFL förfarandemässigt sett, dvs. utan att FL fyller ut reglerna subsidiärt.

Sålunda liknar statens krav mot företrädaren mer ett privaträttsligt anspråk såsom en associations- eller skadeståndsrättsligt grundad talan mot denne beträffande den juridiska personens obetalda skatter och avgifter. I sammanhanget får nämnas att Kronofogdemyndigheten –

¹⁸ Förvaltningslagen (2017:900) ersatte den 1 juli 2018 förvaltningslagen (1986:223).

¹⁹ Se prop. 2002/03:128 s. 38 (och även s. 33, 34 och 37).

numera även Kronofogden (KFM) – före den nämnda reformen 2004 registrerade statens krav enligt företrädaransvarsmålen som enskilda ärenden, inte som allmänna ärenden. Jag anser således att företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ SFL utgör någonting som ligger mellan offentlig rätt och privaträtt (civilrätt), och som, genom de nämnda subjektiva rekvisiten, har vissa straffrättsliga inslag.

Sålunda gäller inte FL subsidiärt i förhållande till SFL beträffande de åtgärder som SKV vidtar före eller efter det att en stämningsansökan har lämnats av SKV mot företrädarkaren till förvaltningsrätten. Sedan en sådan ansökan lämnats av SKV till rätten är förhållandet detsamma i nämnda hänseende, men då tar förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, över beträffande förfarandet kring företrädaransvarsmålet i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Däremot gäller givetvis SFL och exempelvis proportionalitetsprincipen, som kodifierades i SFL genom 2 kap. 5 § när SFL infördes den 1 januari 2012 (se avsnitt 2.1.1),²⁰ beträffande SKV:s åtgärder med ett företrädaransvarsärende, innan SKV har lämnat stämningsansökan mot företrädarkaren till förvaltningsrätten, trots att det inte är fråga om ett skatteärende, utan om ett ärende om betalningsskyldighet för annans skatt eller avgift (företrädaransvarsärende).

Sålunda sammanfattar jag att FL inte omfattar företrädaransvarsinstitutet i 59 kap. 12-21 §§ SFL – åtminstone inte i en formell mening. Innan SKV har lämnat en stämningsansökan mot företrädarkaren till förvaltningsrätten, gäller således enbart SFL beträffande SKV:s åtgärder med ett företrädaransvarsärende, och sedan så har skett tar FPL över beträffande förfarandet kring företrädaransvarsmålet i de allmänna förvaltningsdomstolarna.²¹ I förvaltningsdomstolarna gäller således FPL både för företrädaransvarsmålen och för skattemålen.

Övriga ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. SFL än företrädaransvaret

Företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL avser företrädares betalningsskyldighet för en juridisk persons, exempelvis ett aktiebolags eller en ekonomisk förening, skulder avseende skatter eller avgifter. Det finns även andra ansvar skatter och avgifter i 59 kap. SFL. I sådana fall är det fråga om skattemål, på samma sätt som beträffande ett mål avseende det grundläggande skatte- eller avgiftskravet. SKV fattar i sådana fall beslutet, i stället för att SKV som angående företrädaransvar

²⁰ Inför införandet av SFL föreslog lagstiftaren att det i dess början skulle finnas en paragraf som anger att beslut enligt SFL ska fattas med iakttagande av proportionalitetsprincipen – se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 2. Det blev 2 kap. 5 § i SFL.

²¹ Jfr även avsnitt 1.7.2.

ansöker om att förvaltningsrätten ska fatta beslut om företrädarens betalningsskyldighet avseende den juridiska personens obetalda skatter och avgifter. Jag nämner här i korthet vilka de övriga ansvaren för skatter och avgifter i 59 kap. SFL är:

- SKV:s krav mot delägare i ett *handelsbolag* avseende bolagets skatte- eller avgiftsskulder bestäms i 59 kap. 11 § SFL, där det anges att SKV beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag – bolagslagen, BL – avseende skatt enligt SFL. Det gäller dock inte ”bolagsskatten”, eftersom delägarna redan är skattesubjekt avseende den beträffande handelsbolag.²² I stället kan ett ansvar för delägarna enligt 59 kap. 11 § SFL avse bolagets skulder till staten avseende skatteavdrag och arbetsgivaravgifter på anställda i bolagets löner eller bolagets mervärdesskatt.

Jag återkommer något till ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag enligt 59 kap. 11 § SFL (se avsnitt 1.3), och nämner bara här att även följande regler om ansvar för skatter och avgifter återfinns i 59 kap. SFL, nämligen:

- ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (2-6 §§),
- ansvar när anmälan om F-skatt inte har gjorts (7-9 §§),
- betalningsmottagarens ansvar för arbetsgivaravgifter (10 §),
- ansvar för redare (22 §),
- ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp (23 §) och
- ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag (24 §).

Se för övrigt BILAGA 1, där 59 kap. 11-24 §§ SFL återges i helhet.

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

²² Se 5 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, där följande anges: ”Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna.”

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 en kort internationell utblick ges (se avsnitt 1.7.1) och något nämns om företrädaransvarets förenlighet med EU-rätten, m.m. (se avsnitt 1.7.2). Kapitel 1 avslutas med något om utredningar om företrädaransvar (se avsnitt 1.8). 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 för befrielse från företrädaransvar enligt 59 kap. 15 § SFL (se avsnitt 3.3). Efter en sammanfattning av avsnitten 3.1–3.3 (se avsnitt 3.4) berör jag i korthet några fall av vad jag benämner en faktisk gällande rätt, som SKV eller underinstanserna hos förvaltningsdomstolarna, genom sin tillämpning på skatteområdet, etablerar vid sidan av den rättspraxis hos HFD som anses ge uttryck för gällande rätt i en egentlig mening (se avsnitt 3.5). I kapitel 4 lämnar jag vissa avslutande synpunkter beträffande bl.a. SKV:s urval av företrädaransvarsmål.

1.3 FÖRETRÄDARE OCH DE JURIDISKA PERSONERNA

En legaldefinition av vem som i förevarande sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person saknas i SFL. Företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-14 §§ SFL innehåller nämligen inte någon begränsning angående vilka de juridiska personerna är eller vilka företrädare som kan omfattas av reglerna. SKV brukar sålunda vända sig till *legala företrädare*, t.ex. verkställande direktören (VD) eller styrelseledamot i aktiebolag, eller *faktiska företrädare*, dvs. de fysiska personer i övrigt som faktiskt har företrätt, genom att t.ex. underteckna deklARATIONER etc. för den juridiska personen (se avsnitt 1.1).²³

²³ 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.

Andra som kan vara faktiska företrädare för t.ex. ett aktiebolag är bl.a. en suppleant i bolagets styrelse eller en likvidator. Dessutom kan en konkursförvaltare, när bolaget (gäldenären) har försatts i konkurs och denne driver vidare verksamheten under avvecklingen av bolaget (konkursgäldenären) och konkursboet inte kan betala skulder som uppkommer under den tiden, omfattas av företrädaransvar för sådana massaskulder, t.ex. mervärdesskatt, i egenskap av företrädare för konkursboet.

Enligt 1 kap. 3 § första st. aktiebolagslagen (2005:551), ABL, har aktieägarna i ett aktiebolag (AB) inte något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. På så sätt kan regleringen av företrädaransvar för en juridisk persons skatteskuld i 59 kap. 12-14 §§ SFL anses utgöra en form av ansvarsgenombrott.²⁴ Innan jag går vidare med företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, nämner jag jämförelsevis något om betalningsansvar enligt handelsbolagsreglerna:

- Bolagsmännen i ett handelsbolag svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, enligt 2 kap. 20 § första st. BL. Enligt 59 kap. 11 § SFL beslutar SKV om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § BL avseende skatt enligt SFL. 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 avseende samma felaktighet eller passivitet.²⁵ Bestämmelsen föranleddes av en dom 2013-06-11 i Högsta domstolen (HD) – NJA 2013 s. 502 – angående moms, vilken gällde tillämpningen av principen *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och skattebrott.²⁶ Se särskilt om den s.k. *ne bis in idem*-frågan i avsnitten 2.4.2 och 3.5.

²⁴ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439.

²⁵ Se prop. 2014/15:131 s. 250 och 251.

²⁶ *Ne bis in idem*: *Inte två gånger om samma sak* – se Melin 2010 s. 275.

- 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.²⁷ Dessutom sker inkomstbeskattningen respektive uttag av egenavgifter beträffande handelsbolagets verksamhet på delägarnivå, enligt 1 kap. 14 § och 2 kap. 3 § första st. och 5 kap. 1 § IL respektive 3 kap. 1, 3 och 12 §§ socialavgiftslagen (2000:980), SAL.

Sådana enklare regler för SKV att föra över en juridisk persons skulder avseende skatt på en delägare som handelsbolagsreglerna utgör saknas beträffande aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer än handelsbolag. I dessa fall har SKV att stämma en eller flera 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 oaktsamhet beträffande den uppkomna situationen i bolaget. De personer i t.ex. aktiebolaget som kan betraktas som företrädare i förevarande hänseende är, som nämnts, 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 VD, men det kan, som också nämnts, även vara fråga om en *faktisk företrädare*, då 59 kap. 12-14 §§ SFL inte innehåller någon begränsning till enbart formella företrädare.²⁸

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.²⁹ 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 som svarar fullt ut för bolagets skulder.³⁰ 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

²⁷ 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.

²⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 511. Se även avsnitt 1.1.

²⁹ Se 1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § första st. BL.

³⁰ 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.

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).³¹

I sammanhanget kan nämnas att SKV, enligt den s.k. representantregeln i 6 kap. 2 § andra men. mervärdesskattelagen (1994:200), ML (och 5 kap. 2 § SFL), på ansökan av bolagsmännen i ett 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.³² I annat sammanhang redogörs bl.a. mer för en sådan av SKV utsedd representant för enkelt bolag eller partrederi.³³

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. ML beträffande moms som grupphuvudmannen 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 (jfr avsnitt 1.1).

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.”³⁴

1.5 BELOPP SOM KAN OMFATTAS AV FÖRETRÄDARANSVAR

Det är inte bara skatt fastställd enligt lämnad deklARATION som kan omfattas av företrädaransvar, utan även skattebelopp som har beslutats

³¹ Se 4 kap. 5 § BL.

³² Se 6 kap. 2 § ML och 5 kap. 2 § SFL.

³³ Se Forssén 2018 (1).

³⁴ För övrigt användes i föregångarna till lagrummets föregångare (12 kap. 6 b § SBL) med samma innebörd som befrielse uttrycken *eftergift* eller *jämkning*.

av SKV genom omprövning, varvid skatten också kan ha bestämts genom skönsbeskattning. Betalningsskyldigheten knyts bara till tidpunkten vid vilken den juridiska personens skatt eller avgift skulle ha betalats. Ingenting i 59 kap. 12-14 §§ SFL hindrar att företrädaransvaret inte bara omfattar deklarerade skatter och avgifter, utan även skatte- och avgiftshöjningar som skett därefter genom omprövning.

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.³⁵ Det är det beloppsmässiga krav som SKV, genom en företrädaransvarstalan, kan rikta mot en företrädare för en juridisk person.³⁶ Företrädaransvar aktualiseras ofta efter konkurs, och företrädare för exempelvis ett aktiebolag som har försatts i konkurs bör uppmärksamma vid edgångssammanträde i tingsrätten om skattekontoutdraget som berörs där i samband med konkursbouppteckningen inte stämmer.³⁷ Frågan är då nämligen om konkursförvaltarens bouppteckning, när det gäller skatte- och avgiftsskulderna, baseras på ett utdrag som innehåller alla beslut och avräkningar mellan redovisningsperioder som ska finnas däri.

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).³⁸

1.6 HISTORIK – FÖRARBETSUTTALANDEN

Allmänt om företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL

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

³⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439 och 591.

³⁶ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439 och 440.

³⁷ Jfr 6 kap. 3 och 4 §§ konkurslagen (1987:672).

³⁸ Se 1 kap. 1 §, 2 § och 4 § SBL.

betalningsskyldighet (företrädaransvar) under samma förutsättningar som denne kunde ådra sig straffansvar för s.k. uppbördsbrott.³⁹

- När betalningsskyldigheten för företrädaren för t.ex. ett aktiebolag infördes 1968 innebar den inte en ny straffform, men knöts då till rekvisiten för det s.k. uppbördsbrottet,⁴⁰ 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.⁴¹ 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.⁴² Uppbördsutredningen nämnde även ekonomisk förening och stiftelse som exempel på juridiska personer i vilka det förekommit att inbetalning av innehållen skatt underlåtit.⁴³
- 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 inte betald skatt, ansåg uppbördsutredningen att det inte var lämpligt att utforma betalningsansvaret enligt 77 a § UBF som en skadeståndsskyldighet.⁴⁴ I tillämpningen har dock betalningsansvaret i fråga ansetts till sin natur närstående till skadeståndsansvaret.⁴⁵ 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

³⁹ 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.

⁴⁰ Se prop. 1967:130 s. 131.

⁴¹ Se SOU 1965:23 s. 180 och 181 och prop. 1967:130 samt NJA 1957 s. 757 och NJA 1957 s. 761.

⁴² Se SOU 1965:23 s. 181-182.

⁴³ Se SOU 1965:23 s. 182.

⁴⁴ Se SOU 1965:23 s. 185-187.

⁴⁵ Se SvJT 1974 rfs. 64.

(1972:207), SkL, för den som vållar ren förmögenhetsskada genom brott.⁴⁶ 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 *grov* oaktsamhet hos företrädarkaren.⁴⁷ Avsikten har dock inte varit att under alla förhållanden ålägga företrädarkaren 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 den 1 november 1997 utmönstrades för övrigt uppbördsbrottet ur lagstiftningen.⁴⁸

Företrädaransvaret omfattar sedan skattekontoreformen den 1 november 1997 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 företrädaransvar för källskatt, 77 a § UBF (sedermera 77 a § UBL), fått motsvarigheter också beträffande arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt samt tull.⁴⁹ 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 företrädaransvar 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 företrädaransvaret 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 (2016:253), som den 1 maj 2016 ersatte tullagen (2000:1281) och lagen (1994:1548) om vissa tullförfaranden med ekonomisk verkan, m.m. Tullverket är beskattningsmyndighet avseende tull och annat som tas ut i samband med import av varor. Av 2 kap. 18 § första st. tullagen följer att företrädaransvar 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 att då tillämpas 59 kap. 13, 15–21, 26 och 27 §§, 67 kap. 4 §, 68 kap. 1 § samt 70 kap. SFL.⁵⁰ Vidare gäller från och med 2015 att SKV är

⁴⁶ Se prop. 2010/11:165 Del 1 s. 510.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 3, 443, 449 och 450.

⁴⁹ Se t.ex. prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434.

⁵⁰ Se även 6 kap. 23 § tullagen, där det anges att om talan om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 13 § SFL har väckts genom ansökan mot en företrädare för en juridisk person, ska det som sägs i 6 kap. tullagen om skattskyldig, klagande, enskild, part eller motpart även gälla företrädarkaren.

beskattningsmyndighet beträffande moms som tas ut i samband med import av varor ("importmoms"), när "importmoms" tas ut av dem som är momsregistrerade i Sverige eller är juridiska personer som inte agerar i egenskap av beskattningsbara personer enligt ML vid importen eller införseln, medan Tullverket alltjämt är beskattningsmyndighet avseende andra gäldenärer beträffande deras "importmoms".⁵¹

Av intresse är också att när 12 kap. 6 § SBL infördes genom skattekontoreformen den 1 november 1997 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 av företrädaransvaret och sålunda inte någon skärpning av ansvaret,⁵² men de subjektiva rekvisiten återinfördes den 1 januari 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 den 1 november 1997 har återställts beträffande frågan om när företrädaransvar uppkommer.⁵³ Även om lagstiftaren ansåg att utmönstringen av de subjektiva rekvisiten när 12 kap. 6 § SBL infördes inte skedde i avsikt att skärpa företrädaransvaret,⁵⁴ 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.⁵⁵
- 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).⁵⁶

⁵¹ Se 2 kap. 2 § första st. tullagen och även SFS 2014:50 och SFS 2014:51.

⁵² Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 440 och 443 samt prop. 2002/03:128 s. 22 och 25.

⁵³ Se prop. 2002/03:128 s. 1 och 26. Se även SOU 2002:8 s. 142.

⁵⁴ Se även prop. 2002/03:128 s. 25.

⁵⁵ Se BevU 1967:53 s. 61 och 69-71.

⁵⁶ Se SOU 1965:23 s. 187.

- Emellertid ansåg HD inte att möjligheten till befrielse från företrädaransvar var tillräcklig för att rättsläget skulle anses oförändrat när de subjektiva rekvisiten utmönstrades den 1 november 1997, 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 den 1 november 1997 skulle återställas.⁵⁷ 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 den 1 november 1997. Eftersom förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen överflyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol först 2004,⁵⁸ 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).⁵⁹ 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 fastställdes 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).⁶⁰ 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 mervärdeskatt (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 1990:1319.⁶¹ 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.

⁵⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 25 och 26 samt NJA 2000 s. 132.

⁵⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 28.

⁵⁹ Se prop. 2002/03:128 s. 28 och 52.

⁶⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 27 och 28 samt NJA 1982 s. 578.

⁶¹ Se även prop. 2002/03:128 s. 27.

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).

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt

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.⁶² Även för fall enligt 59 kap. 14 § SFL ska enligt förarbetena rekvisiten uppsåtliga och grov oaktsamhet bedömas utifrån tidigare rättspraxis.⁶³ 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.⁶⁴ När skattekontosystemet infördes den 1 november 1997 och SBL ersatte bl.a. uppbördslagen, överfördes lagrummet från ML till 12 kap. 6 § tredje st. SBL,⁶⁵ varvid uttrycket ”uppgifter” ändrades till ”oriktiga uppgifter” (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444).⁶⁶ Genom SFS 2003:747 överfördes den 1 januari 2004 lagrummet 12 kap. 6 § tredje st. SBL till

⁶² Se prop. 1993/94:50 (Fortsatt reformering av företagsbeskattningen) s. 291.

⁶³ Se prop. 2002/03:128 s. 52.

⁶⁴ 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.

⁶⁵ 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.

⁶⁶ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444.

ett nytt eget lagrum, 12 kap. 6 a § SBL.⁶⁷ 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 den 1 januari 2012 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).⁶⁸

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.⁶⁹ 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.⁷⁰

För övrigt kan nämnas att när de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar utmönstrades i samband med skattekontoreformen den 1 november 1997 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).⁷¹

⁶⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 58.

⁶⁸ Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1007.

⁶⁹ Se prop. 1993/94:50 s. 291.

⁷⁰ Se prop. 1993/94:50 s. 292.

⁷¹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444 och 445.

1.7 INTERNATIONELL UTBLICK SAMT EU-RÄTTSLIGA ASPEKTER

1.7.1 Internationell utblick

En jämförande kort internationell utblick visar att företrädaransvaret enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL är tämligen unikt för Sverige. Det finns regler om betalningsskyldighet för företrädare för bolag även i Belgien, Danmark, Finland, Norge, Schweiz, Tyskland och Österrike, men de skiljer sig från de svenska reglerna, genom att ansvaret är i princip strikt, såsom i Schweiz, eller genom att en åtskillnad görs såtillvida att synen på obetalda skatteavdrag (källskatt) är allvarligare än på andra obetalda skatter, såsom i Belgien, Danmark, Tyskland och Österrike.⁷² I Sverige är ansvaret inte strikt, utan de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet måste vara uppfyllda för företrädaransvar och här gäller företrädaransvaret lika för alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet samt för tull (se avsnitten 1.1, 1.5 och 1.6).

Vidare är skillnaden att ansvaret för ett bolags skatter och avgifter i de nordiska länderna Danmark, Finland och Norge inte baseras på en skatteförfarandelagstiftning som med SFL i Sverige, utan på associationsrätt eller skadeståndsrätt. Jag hänvisar i det hänseendet till Svenskt Näringslivs rapport från oktober 2013, SKATTERÄTTSLIGT FÖRETRÄDARANSVAR – fiskal gräddfil utan legitimitet? Där anges i sammanfattning att rättsutredningarna på vilka rapporten baseras visar följande i nämnda hänseende beträffande regleringen av företrädares personliga betalningsansvar för den juridiska personens obetalda skatteskulder: Norge tillämpar en kombination av allmänna skadeståndsrättsliga eller associationsrättsliga regler, medan Danmark förlitar sig mer på associationsrätten. Finland å sin sida tillämpar ett skadeståndsansvar för skada som uppstår till följd av skattebrottslighet.⁷³

1.7.2 EU-rättsliga aspekter

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)⁷⁴ har i RÅ 2009 ref. 72 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

⁷² Jfr Kristoffersson och Larsson 2017, avsnitt 5: *Komparativ analys* (s. 702-705).

⁷³ Se s. 45 i Svenskt Näringslivs rapport från oktober 2013, SKATTERÄTTSLIGT FÖRETRÄDARANSVAR – fiskal gräddfil utan legitimitet? Av Roger Persson Österman och Carl Svernlöv.

⁷⁴ Regeringsrätten bytte namn till HFD den 1 januari 2011. Se lag (2010:1398) om ändring i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.

i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)], när det gäller företrädares betalningsskyldighet för juridisk persons mervärdesskatteskulder. Ställningstagandet gjordes dock utan att HFD inhämtade förhandsavgörande från EU-domstolen. Det kan sålunda finnas 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 (FEUF). Av utrymmesskäl behandlas dock de EU-rättsliga aspekterna avseende företrädaransvaret endast kort i samband med de avslutande synpunkterna (se kapitel 4).

FL gäller, som nämnts, inte subsidiärt i förhållande till SFL beträffande de åtgärder som SKV vidtar före eller efter det att en stämningsansökan har lämnats av SKV mot företrädares till förvaltningsrätten. Innan så skett gäller enbart SFL beträffande SKV:s åtgärder med ett företrädaransvarsärende och efter det att en stämningsansökan har lämnats av SKV till rätten tar FPL över beträffande förfarandet kring företrädaransvarsmålet i de allmänna förvaltningsdomstolarna (se avsnitt 1.1).

Sålunda omfattar inte FL företrädaransvarsinstitutet i 59 kap. 12-21 §§ SFL – åtminstone inte i en formell mening (se avsnitt 1.1). Här får för sammanhanget ändå följande nämnas i korthet om förhållandet mellan FL och EU-rätten:

- EU har inte utfärdat någon särskild rättsakt angående förvaltningsrätten. Vägledning för hur europarätten – här EU-rätten – ska behandlas i förevarande hänseende återfinns i förarbetena till FL, när lagstiftaren resonerar om FL:s subsidiaritet. Av detta citat från förarbetena följer enligt min uppfattning att FL är subsidiär i förhållande till förvaltningsrättsliga bestämmelser som kan förekomma i EU-rätten på områden där kompetens har överlåtits till EU materiellt sett: ”Samma sak gäller om en avvikande föreskrift om förvaltningsförfarandet finns i en bindande EU-rättsakt. Detta följer redan av principen om unionsrättens företräde framför nationell rätt på de områden där beslutanderätt har överlåtits till EU (jfr prop. 1994/95:19 s. 35)”.⁷⁵

FL är således enligt min mening subsidiär i förhållande till förvaltningsrättsliga bestämmelser som kan förekomma i EU-rätten på områden där kompetens har överlåtits till EU materiellt sett. Exempelvis

⁷⁵ Se prop. 2016/17:180 s. 38 och 39. Se även kapitel 4 i Forssén 2018 (2).

gäller detta beträffande mervärdesskatteområdet. Där har nämligen kompetens överlåtits till EU av Sveriges Riksdag – i enlighet med 10 kap. 6 § regeringsformen (1974:152), RF – inte bara EU beträffande de materiella reglerna om skattskyldighet och avdragsrätt, utan även beträffande de formella reglerna om t.ex. innehållskrav på fakturor (jfr artiklarna 217-240 i EU:s mervärdesskattedirektiv vilka ska vara implementerade i 11 kap. ML). FL är sålunda subsidiär i förhållande till föreskrifter om förvaltningsförfarandet som kan finnas i en bindande EU-rättsakt såsom EU:s mervärdesskattedirektiv.⁷⁶

1.8 NÅGOT OM UTREDNINGAR OM FÖRETRÄDARANSVAR

Det pågår en ganska frekvent debatt om företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, men det skulle föra för långt för denna framställning att redogöra utförligt för den. I stället får något nämnas om ett par större officiella utredningar i ämnet på senare tid – vilka dock inte har lett till något lagförslag ännu.

Av Regeringsbeslut 2017-09-07, Uppdrag avseende skatterettsligt företrädaransvar, där Regeringen uppdrog åt Statskontoret att utreda regeln 59 kap. 15 § SFL om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet på grund av särskilda skäl för företrädare för en juridisk person med skatte- och avgiftsskulder, och regeln om anstånd som är till fördel för det allmänna, framgår att SKV tidigare fick ett regeringsuppdrag (den 17 september 2015) avseende företrädaransvaret. Det ledde till att SKV i en promemoria 2015-11-25 bl.a. framhöll att det nya anståndsinstitut, som infördes den 1 januari 2012 i och med SFL och 63 kap. 23 § däri, har givit SKV möjligheter att hjälpa företag som är livskraftiga, men som tillfälligt drabbats av en likviditetskris att undvika en situation som kan leda till att företrädaransvar uppkommer. Om inte någon annan grund för betalningsanstånd i 63 kap. SFL föreligger med exempelvis ett aktiebolags skulder avseende skatter och avgifter, kan numera SKV bevilja bolaget betalningsanstånd enligt 63 kap. 23 § SFL om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Något förslag till ändring av reglerna om företrädaransvar lämnade inte SKV.

Regeringen har således gått vidare med ännu ett regeringsuppdrag, och denna gång till Statskontoret. Enligt Regeringsbeslutet 2017-09-07 begränsades dock det uppdraget till att gälla enbart regeln om befrielse på grund av särskilda skäl i 59 kap. 15 § SFL och inte någon av de övriga reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12-14 och 16-21 §§ SFL. Det innebär att uppdraget som Regeringen gav åt Statskontoret inte

⁷⁶ Jfr även kapitel 4 i Forssén 2018 (2). Av artikel 288 tredje st. FEUF följer att ett direktiv såsom EU:s mervärdesskattedirektiv är en rättsakt från EU som är bindande för varje medlemsstat i EU.

gällde frågor om uppkomsten av företrädaransvar etc., utan enbart tillämpningen av reglerna om befrielse från betalningsskyldighet för en företrädare för exempelvis ett aktiebolags skatte- och avgiftsskulder, när företrädaransvar väl uppkommit. Statskontoret har presenterat sin utredning i Statskontorets utredning av 2018-05-17, Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret Med fokus på befrielse och anstånd (2018:14). Följande får nämnas i sammanfattning från Statskontorets rapport:⁷⁷

- Befrielsegrunderna i 59 kap. 15 § SFL bör enligt Statskontoret tydliggöras. Statskontorets analys visar att företagens företrädare är osäkra på vad som gäller angående befrielse enligt bestämmelsen, och att även SKV:s handläggare är osäkra på det. Därför föreslår Statskontoret att 59 kap. 15 § SFL bör ändras, för att tydligare avspegla lagstiftarens intentioner.

Nuvarande lydelse av regeln är: ”Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.”

Statskontoret föreslår följande lydelse: ”Om det finns skäl för det, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.”

Statskontoret föreslår således att *särskilda skäl* ändras till *skäl för det* i 59 kap. 15 § SFL, eftersom kravet på särskilda skäl kan uppfattas som högt och därmed minska företrädarnas benägenhet att försöka bli befriade från betalningsskyldigheten.⁷⁸

- Statskontoret bedömer att SKV sannolikt inte tillämpar anståndsbestämmelserna i 63 kap. SFL för hårt. Statskontoret bedömer att tillämpningen medför en viss risk för att livskraftiga företag avvecklas, men bedömer samtidigt att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL inte behöver förändras och lämnar därför inga förslag om det.
- I övrigt anser Statskontoret att SKV behöver förbättra sin ärendehantering, då det kan vara svårt för den enskilde företagaren att förutse vad SKV kommer fram till i ärenden om företrädaransvar. Statskontoret föreslår därför att SKV förbättrar insynen i dess ärendehantering, genom att göra det möjligt för exempelvis Riksrevisionen att följa upp de bedömningar som SKV gör om befrielse från betalningsansvar.

⁷⁷ Se s. 8 och 9 i Statskontorets utredning 2018:14.

⁷⁸ Se s. 62 i Statskontorets utredning 2018:14.

- Eftersom det saknas tillräcklig information om företrädaransvaret som är anpassad till enskilda och företagare som saknar särskild juridisk kompetens, föreslår Statskontoret att SKV och Bolagsverket förbättrar sina informationsinsatser på flera sätt, för att stärka rättssäkerheten öka förutsebarheten och förbättra villkoren för företagande.

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. till länsrätterna (vilka från och med den 15 februari 2010 kallas förvaltningsrätterna⁷⁹), kammarrätterna och HFD (före 2011 Regeringsrätten).⁸⁰ Den förändringen innebär emellertid inte att fråga är om att SKV beslutar om skatt gentemot företrädaren. Företrädaransvarsmålen är fortfarande inte mål om skatt (skattemål), utan mål om betalningsskyldighet för annans skatt, dvs. om företrädarens eventuella betalningsskyldighet för den juridiska personens skatter och avgifter.⁸¹

SKV ska göra en ansökan om företrädaransvar hos förvaltningsrätten (59 kap. 16 § första st. SFL), och den ska inges hos den förvaltningsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran (59 kap. 16 § andra st. SFL). Då får företrädaren, förutom möjligheten att lämna sitt svaromål på SKV:s företrädaransvarstalan (stämningsansökan), överklaga det underliggande beslutet i själva skatteärendet (skattemålet) avseende den juridiska personen. I sistnämnda hänseende följer företrädarens talerätt beträffande den juridiska personens skattemål av 67 kap. 4 § SFL, som lyder:

”Om Skatteverket har ansökt om företrädaransvar enligt 59 kap. 16 §, får företrädaren överklaga beslut som omfattas av ansökan inom den tid och på det sätt som gäller för den juridiska personen.”

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.⁸²

⁷⁹ Se lag (2009:783) om ändring i förvaltningsprocesslagen (1971:291).

⁸⁰ 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.

⁸¹ Se prop. 2002/03:128 s. 38.

⁸² 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.

Lagstiftaren förutsätter att *den utredning som behöver företas* har gjorts av SKV, innan SKV genom en stämmingsansökan 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).⁸³

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).⁸⁴ Genom SFS 2015:633 infördes den 1 januari 2016 ett andra st. i 59 kap. 17 § SFL. Bestämmelsen medför 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 avseende samma felaktighet eller passivitet.⁸⁵ Bestämmelsen föranleddes av HD:s dom 2013-06-11 i NJA 2013 s. 502, som gällde moms och tillämpningen av principen *ne bis in idem* beträffande skattetillägg och skattebrott. Se särskilt om den s.k. *ne bis in idem*-frågan i avsnitten 2.4.2 och 3.5.

- 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.⁸⁶ 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.⁸⁷
- Om förvaltningsrätten i stället gick på företrädarens svaromål och avslog SKV:s stämmingsansökan 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.⁸⁸
- Notera att även i företrädaransvarsmålen krävs prövningstillstånd i HFD, om företrädaren eller SKV överklagar

⁸³ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439 och 440 samt prop. 2002/03:128 s. 55 och 56.

⁸⁴ Se 59 kap. 17 § SFL.

⁸⁵ Jfr prop. 2014/15:131 s. 251.

⁸⁶ Se 6 a § andra st. FPL.

⁸⁷ Se 6 a § tredje st. FPL.

⁸⁸ Se 6 a § fjärde st. FPL.

ett beslut i kammarrätten.⁸⁹ Om prövningstillstånd inte meddelas, står kammarrättens beslut fast. En upplysning om detta ska tas in i HFD:s beslut.⁹⁰

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,⁹¹ dvs. till den ursprungliga förfallodagen för den juridiska personen (se avsnitten 1.1 och 1.6). Om inte den grundläggande skattefordran mot den juridiska personen har blivit fastställd av SKV, bör enligt lagstiftaren i normalfallet inte heller företrädaransvar göras gällande.⁹² 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 företräderen 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*⁹³ fattas – på sig att besluta om avvikelser från den juridiska personens skattedeclaration eller *inkomstdeklaration*,⁹⁴ och normalt till och med sju år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut på sig att besluta om sådan avvikelse genom efterbeskattning.⁹⁵

Skattedeclaration är ett samlingsbegrepp. Det finns olika sorters skattedeclarationer:⁹⁶ arbetsgivardeklaration;⁹⁷ förenklad arbetsgivardeklaration;⁹⁸ mervärdesskattedeclaration;⁹⁹ punktskattedeclaration;¹⁰⁰ och särskilda skattedeclarationer för mervärdesskatt respektive punktskatt.¹⁰¹ Dessutom finns regler om möjlighet att lämna särskild mervärdesskattedeclaration på elektronisk

⁸⁹ Se 35 § första st. FPL och även prop. 2002/03:128 s. 33.

⁹⁰ Se 35 § andra st. FPL.

⁹¹ 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.

⁹² Se prop. 2002/03:128 s. 37.

⁹³ 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.

⁹⁴ Se 66 kap. 21 § SFL. Se även 29 kap. 1 § SFL, varav framgår att begreppet *inkomstdeklaration* har ersatt begreppet *självdeklaration*.

⁹⁵ Se 66 kap. 27 § SFL.

⁹⁶ Se 26 kap. 1 § andra strecksatsen SFL.

⁹⁷ Se 26 kap. 3 § SFL.

⁹⁸ Se 26 kap. 4 § SFL.

⁹⁹ Se 26 kap. 5 § SFL.

¹⁰⁰ Se 26 kap. 6 § SFL.

¹⁰¹ Se 26 kap. 7-9 §§ SFL.

väg i lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.¹⁰²

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 oregrerade 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.¹⁰³ 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.¹⁰⁴

Beträffande företrädarens talerätt noteras att utredningen som ledde fram till reformen av företrädarensansvarsinstitutet 2004 vid sidan av kravet på att SKV måste ha väckt talan om företrädarensansvar, 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.¹⁰⁵ 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 företrädarensansvar.¹⁰⁶ Det är förenligt med att SKV numera för talan om företrädarensansvar också beträffande t.ex. aktiebolag som inte har gått i konkurs, dvs. också mot *levande bolag*.

Om den enskilde som söks av SKV i företrädarensansvarsmålet vid tiden för processerna inte längre är företrädare för den juridiska person vars

¹⁰² 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 företrädarensansvarsregeln 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 mervärdesskattedeklaration i Sverige saknar avdragsrätt för ingående moms (se 8 kap. 1 a § ML), och redovisar enbart den utgående momsen 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 ingående moms på förvärv i Sverige enligt 19 kap. 1 § ML. Se mer om de särskilda ordningarna: Forssén 2018 (3) s. 60-62.

¹⁰³ Se 67 kap. 4 § SFL och även prop. 2002/03:128 s. 60.

¹⁰⁴ Se 67 kap. 12 § första st. SFL.

¹⁰⁵ Se SOU 2002:8 s. 110.

¹⁰⁶ Se 67 kap. 4 § SFL.

grundläggande skatteskuld icke reglerats, har vederbörande ändå talerätt om denna grundläggande fordran, förutsatt att vederbörande var företrädare för den juridiska personen när den förföll till betalning för den juridiska personen. Lagstiftaren anger att SKV genom företrädaransvarstalan endast kan ålägga företrädaren betalningsskyldighet för skatt med en ursprunglig förfallodag under tid som denne har företrätt den juridiska personen.¹⁰⁷

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 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.¹⁰⁸

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.¹⁰⁹ 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.¹¹⁰ 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.¹¹¹ I sammanhanget får nämnas att en likvidators betalningsskyldighet enligt företrädaransvarsreglerna har i visst fall satts ned av HFD med hänvisning till proportionalitetsprincipen.¹¹² Proportionalitetsprincipen har dessutom, som nämnts (se avsnitt 1.1) kodifierats i 2 kap. 5 § SFL, som lyder:

¹⁰⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 39.

¹⁰⁸ Se SKV:s Handledning för företrädaransvar (2009), s. 34.

¹⁰⁹ Se 67 kap. 4 § SFL och även prop. 2002/03:128 s. 38 och 39.

¹¹⁰ Se HFD 2015 ref. 19.

¹¹¹ Se HFD 2015 ref. 58.

¹¹² Se HFD 2016 ref. 60.

”Av proportionalitetsprincipen följer att beslut enligt denna lag får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse.”

Jag nämner vad jag nyss har anfört särskilt om företrädaransvar och rekonstruktion respektive om likvidators betalningsskyldighet även i avsnitt 3.2, varvid jag utvecklar mer om sistnämnda.

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 svårigheter att avgöra när sådan preskription inträder, då preskriptionstiden är anknuten till kalenderår.¹¹³

Fråga kan vara om en av den juridiska personen deklarerad skatt eller av SKV beslutad skattehöjning. Då gäller normalt en ordinarie preskriptionstid för den grundläggande skattefordran mot den juridiska personen om fem år efter utgången av kalenderåret då den slutliga skatten förföll till betalning eller fem år efter utgången av kalenderåret då beslut om skattehöjning förföll till betalning, om SKV fattat beslutet inom tiden för omprövning på SKV:s initiativ (se avsnitt 2.1.1).¹¹⁴

2.1.3 Regressrätt mot den juridiska personen och mellan delägare

Enligt 59 kap. 21 § SFL har en företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar rätt att kräva den juridiska personen på beloppet (regressrätt). En eller flera företrädare som har dömts till betalningsskyldighet för exempelvis ett aktiebolags obetalda skatter och avgifter eller för dess för högt tillgodoräknade överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt är enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL skyldiga att *tillsammans* med bolaget betala skatten eller avgiften (se avsnitt 1.1). De är med andra ord solidariskt betalningsskyldiga med bolaget för dess obetalda skatter och avgifter.

Däremot innehåller 59 kap. SFL ingenting om vad som gäller mellan delägare i exempelvis ett aktiebolag, när t.ex. enbart en av dem som har ålagts företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL har betalat bolagets skatte- och avgiftsskulder till staten. Frågan är om denne – förutom nämnda regressrätt mot bolaget (vilken oftast är värdelös på grund av att bolaget försatts i konkurs och utdelning inte är att räkna med) – har

¹¹³ Se SKV:s Handledning för företrädaransvar (2009), s. 131.

¹¹⁴ Se lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

regressrätt mot övriga delägare i bolaget. Jag får här nämna att ett sådant regressanspråk måste grundas på privaträtten (civilrätten). Eftersom jag bland de juridiska personerna sätter fokus på aktiebolagen i denna bok, nämner jag här litet om skadestandsreglerna i 29 kap. ABL.

- Av 29 kap. 3 § ABL följer att en aktieägare ska ersätta skada som han eller hon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet tillfogar bolaget, en aktieägare eller någon annan, genom att medverka till överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. I sådant fall har en aktieägare som är betalningsskyldig enligt företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, och som har betalat bolagets skatte- och avgiftsskulder möjlighet att söka den delägare som utifrån 29 kap. 3 § ABL har tillfogat denne skada (dvs. företrädaransvar). De subjektiva rekvisiten i 29 kap. 3 § ABL är desamma som i 59 kap. 12-14 §§ SFL, varför ett sådant skadeståndsansvar för den sistnämnde sannolikt grundar sig på samma omständigheter som har medfört företrädaransvaret för den förstnämnde. Exempelvis har rollfördelningen i AB:et varit sådan att de båda kan anses ha förorsakat att AB:ets skatter och avgifter inte betalades på förfallodagen eller att någon avvecklingsåtgärd såsom konkursansökan inte vidtogs dessförinnan (jfr avsnitt 3.2). Därigenom har de båda skadat varandra, då SKV sannolikt har stämt båda delägarna (och ev. flera delägare) i bolaget inför förvaltningsrätten, som har ådömt dem betalningsskyldighet enligt företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL. Emellertid har bara den ene av dem betalat bolagets skatte- och avgiftsskulder och söker den andre delägaren – och eventuellt flera delägare – på civilrättslig grund enligt 29 kap. 3 § ABL, genom betalningsföreläggande vid KFM och eventuellt till slut genom stämning vid tingsrätt, om den delägaren vägrar att dela betalningsansvaret. Eftersom det rör sig om samma skada, bör de solidariskt dela på betalningsansvaret, och den som har betalat får i enlighet med 29 kap. 6 § ABL regressrätt mot den andre för halva summan, om inte skadeståndsansvaret har jämkats för någon av dem enligt 29 kap. 5 § ABL.
- Av 29 kap. 1 § första st. ABL följer att skadeståndsansvar kan riktas mot en stiftare, styrelseledamot eller VD som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget, och att detsamma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Den aktieägare som har ådömts företrädaransvar enligt reglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, och som har betalat bolagets skatte- och avgiftsskulder, kan söka t.ex. en styrelseledamot eller VD, dvs.

en legal företrädare men inte en faktisk företrädare (se avsnitt 1.1), som har tillfogat denne skada, för att dela betalningsansvaret. Sannolikt grundar sig också i sådant fall ett skadeståndsansvar på samma omständigheter som har medfört företrädaransvaret (dvs. skadan), även om det för skadestånd enligt 29 kap. 1 § första st. ABL räcker med att stiftaren, styrelseledamoten eller VD har orsakat skadan genom *oaktsamhet*. Sannolikt blir det också här aktuellt med att de båda delar *fifty-fifty* på betalningsansvaret i enlighet med 29 kap. 6 § ABL, så att den som har betalat staten har regressrätt mot den andre för halva summan, om inte skadeståndsansvaret har jämkats för någon av dem enligt 29 kap. 5 § ABL.

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. Då kunde den enskildes motpart i ett företrädaransvarsmål vara KFM, i stället för SKV,¹¹⁵ vilket inte hade varit möjligt efter den 1 januari 2008 då KFM blev en egen myndighet skild från SKV.¹¹⁶ 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).¹¹⁷

Lagstiftaren har ansett att en sådan överenskommelse endast kan ske innan dom avkunnats i förvaltningsrätten,¹¹⁸ men HFD har ansett att det

¹¹⁵ Se prop. 2002/03:128 s. 53.

¹¹⁶ 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 KFM den 1 januari 2006 genom en sammanslagning av de regionala KFM 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 KFM ska samverka med SKV avseende gemensamt utnyttjande av funktionen verksamhetsstöd inom SKV, dvs. inte avseende lednings- och styrningsfrågor. KFM är därmed numera en självständig myndighet i förhållande till SKV.

¹¹⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 36.

¹¹⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 37.

är möjligt att ingå överenskommelse mellan företrädaren och SKV även om företrädaransvarsmålet är under handläggning i kammarrätt.¹¹⁹

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.¹²⁰ 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.

- Även om möjligheten till utomprocessuell uppgörelse om betalningsskyldighet för företrädaransvar behölls vid reformen 2004 används numera uttrycket överenskommelse 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).¹²¹
- Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.¹²²
- 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 bör vägas in om individsuppsdrag avseende andra skulder förekommer samtidigt, varvid även dessa anses skola vägas in

¹¹⁹ Se RÅ 2006 ref. 20.

¹²⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 39.

¹²¹ Se SOU 2002:8 s. 105.

¹²² Se 59 kap. 19 § första st. SFL.

när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms.¹²³

- Om SKV har stämt företrädaren när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits av domstolen.¹²⁴
- 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.¹²⁵
- Om företrädaren inte har fullföljt överenskommelsen inom rätt tid, upphör den att gälla.¹²⁶ 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.¹²⁷ Den juridiska personens skulder ska då ökas med motsvarande belopp.¹²⁸
- 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.¹²⁹

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,¹³⁰ vilket förutsätter att något särskilt förhållande gör att det finns synnerliga skäl att pröva frågan om företrädaransvar på nytt trots överenskommelsen.

¹²³ Se SOU 2002:8 s. 106 med hänvisning till prop. 1996/97:100 Del 1 s. 444.

¹²⁴ Se 59 kap. 19 § andra st. SFL.

¹²⁵ Se 59 kap. 20 § första st. SFL.

¹²⁶ Se 59 kap. 20 § andra st. första men. SFL.

¹²⁷ Se 59 kap. 20 § andra st. andra men. SFL.

¹²⁸ Se 59 kap. 20 § andra st. tredje men. SFL.

¹²⁹ Se 13 kap. 11 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

¹³⁰ SOU 2002:8 s. 108 och 109.

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, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse.¹³¹ Bestämmelsen föranleddes av en dom i 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 avsnitten 2.4.2 och 3.5.

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,¹³² om inte företrädaren begär att muntlig förhandling ska hållas i förvaltningsrätt eller kammarrätt.¹³³ Företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.¹³⁴ Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att betalningsskyldighet kommer att fastställas.¹³⁵ Det är sålunda i princip företrädaren som bestämmer om muntlig förhandling ska hållas.¹³⁶

Lagstiftaren har ansett att den utredningsskyldighet som åvilar de allmänna förvaltningsdomstolarna enligt 8 § första st. FPL,¹³⁷ dvs. enligt den s.k. officialprincipen, medför att företrädarna inte ska drabbas av nackdelar med anledning av att förfarandet beträffande företrädaransvarsmålen överförflyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol 2004.¹³⁸

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

¹³² Se 9 § första st. FPL.

¹³³ Se 59 kap. 18 § första st. första men. SFL och även prop. 2002/03:128 s. 1, 30 och 53.

¹³⁴ Se 59 kap. 18 § andra st. SFL.

¹³⁵ Se 59 kap. 18 § första st. andra men. SFL och även prop. 2002/03:128 s. 32 och 33.

¹³⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 1 och 32.

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

¹³⁸ 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 att utredningsskyldigheten och att muntlig förhandling ska hållas om företrädaren begär det uppväger att partsförhör under sanningsförsäkran inte längre kan hållas.¹³⁹
- Dessutom anför lagstiftaren att det numera inte är möjligt för domstolen att avkunna tredskodom i företrädaransvarsmål.¹⁴⁰
- 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.¹⁴¹ 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).¹⁴²

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.

¹³⁹ 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.

¹⁴⁰ Se prop. 2002/03:128 s. 30.

¹⁴¹ Se prop. 2002/03:128 s. 26 och 51 samt SOU 2002:8 s. 79 och 142.

¹⁴² 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 lagakraftvunnen 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 förfarandereglerna på skatteområdet om möjligt bör vara enhetligt utformade.¹⁴³

2.3.2 Konkursförvaltares förvaltarberättelse och konkursbouppteckning

Frågor av bolagsrättslig och insolvensrättslig karaktär kan ofta bli centrala för avgörande av företrädaransvaret.¹⁴⁴ 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.¹⁴⁵

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 med att konkursförvaltarens förvaltarberättelse är obehövlig för att

¹⁴³ Se prop. 2002/03:128 s. 33 och 34.

¹⁴⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 29.

¹⁴⁵ 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).

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),¹⁴⁶ för att kunna åläggas företrädaransvar, bör inte en förvaltaruppgift, där konkursförvaltaren t.ex. enbart anför ett aktiebolagsrättsligt skadeståndsansvar för *oaktsamhet* hos företrädaren (jfr avsnitt 2.1.3), 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 en sådan förvaltaruppgift utgöra 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 skattetillägg

Även om företrädaransvarsmålen inte är mål om skatt, utan mål om betalningsskyldighet för annans skatt (se avsnitt 2.1.1), och SKV:s stämmingsansökan 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 företrädaransvaret, och då gäller SFL:s vanliga regler om anstånd i 63

¹⁴⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 25 och 51.

kap.¹⁴⁷ 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 medför betydande skadeverkningar för företrädaren.¹⁴⁸

Beträffande rättssäkerheten för den enskilde noterar jag som betänkligt att lagstiftaren inte uppmärksammade vid reformen av företrädaransvaret den 1 januari 2004 att prövningstillstånd hade införts i kammarrätterna för prövning av fråga om anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt redan genom skattekontoreformen den 1 november 1997 (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, genom ändringar i taxeringslagen (1990:324) respektive i SBL (genom SFS 2003:211 resp. SFS 2003:212).¹⁴⁹ Det 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.¹⁵⁰ Europadomstolens domar genomsyrade sedan hela den utredning som ledde fram till nyanseringen av skattetilläggsinstitutet den 1 juli 2003,¹⁵¹ vilken bl.a. innebar 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 § i SBL – numera 63 kap. 7 § SFL. 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. Därför borde, mot bakgrund av att reformen den 1 november 1997 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. Kompletteringen bör bestå i att anstånd med skattetillägg kan ges i samband med företrädarens överklagande av ett

¹⁴⁷ Se prop. 2002/03:128 s. 50.

¹⁴⁸ Se 63 kap. 4 och 5 §§ SFL.

¹⁴⁹ SFL ersatte den 1 januari 2012 bl.a. de tidigare tre stora lagarna om beskattningsförfarandet, dvs. taxeringslagen, SBL och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

¹⁵⁰ 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.

¹⁵¹ Se prop. 2002/03:106 s. 64, 68-72, 75, 77, 82, 86, 88, 96, 100, 108, 137, 139, 145, 179-181, 184, 199, 200 och 207, där Europadomstolens båda nämnda domar den 23 juli 2002 nämns.

företrädaransvarsmål till kammarrätten, och att det anges att krav på prövningstillstånd som idag annars uppställs i 67 kap. 27 § 8 SFL för prövning i kammarrätten av förvaltningsrättens beslut om anstånd med betalning av skatt eller avgift inte omfattar sådant fall.¹⁵² Det vore rättssäkerhetsmässigt sett bättre än att SKV, efter nämnda reform av anståndsinstitutet i skattemålen, i praktiken har slutat att driva krav 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 den 1 november 1997 (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 den 1 november 1997 (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.¹⁵³ I mål om skatt har SKV att *ex officio*,¹⁵⁴ dvs. även när den skattskyldige inte har framställt yrkande därom, pröva befrielsegrunderna beträffande skattetillägg.¹⁵⁵ 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

¹⁵² 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).

¹⁵³ 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.

¹⁵⁴ *Ex officio: På ämbetets vägnar eller på eget initiativ* – se Melin 2010 s. 131.

¹⁵⁵ 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 självklar att den inte behöver uttryckas särskilt i SFL.

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 sålunda kan det ifrågasättas om SKV i sin utredning inför en stämning av någon för företrädaransvar beaktar befrielsegrunderna beträffande skattetilläggsdelen i sitt krav mot företrädaren. Åklagarna omfattas av ett grundlagsfäst krav på objektivitet,¹⁵⁶ men det kan ifrågasättas om SKV iakttar objektivitetsprincipen 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 anståndsinstutetet 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 1996,¹⁵⁷ såtillvida att skattebrottet omkonstruerats från ett effektbrott till ett farebrott.¹⁵⁸ Det innebar emellertid inte att sambandet mellan skattebrottmålet och själva skattefrågan skulle brytas beträffande vad som är en oriktig uppgift.¹⁵⁹ Det har också upprepats i samband med reformen som innebar en nyansering av skattetilläggsinstutetet 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.¹⁶⁰ 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. Företrädaren kanske inte ens inser vikten av att befrielsegrunderna prövas i skattetilläggsfrågan, och klagar 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 den 1 november 1997 motiverades med att det var risken för företrädaren 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.¹⁶¹ Frågan är dock om det inte är en rättssäkerhetsmässig brist till den

¹⁵⁶ Se 1 kap. 9 § RF.

¹⁵⁷ Se SFS 1996:657 och SFS 1996:658.

¹⁵⁸ Se 2 § SkBrL.

¹⁵⁹ Se prop. 1995/96:170 (Översyn av skattebrottslagen) s. 91.

¹⁶⁰ Se prop. 2002/03:106 s. 116.

¹⁶¹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450.

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 företrädarna 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 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.¹⁶² 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* iakta 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 överträdelse 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.¹⁶³ 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*).¹⁶⁴ 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*.¹⁶⁵

¹⁶² Se 51 kap. 1 § första st. och andra st. 1 b SFL.

¹⁶³ Se framför allt 51 kap. 1 § andra st. 4 SFL med hänvisning till bl.a. SkBrL.

¹⁶⁴ 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.

¹⁶⁵ Se HD:s domar NJA 2010 s. 168 I och II.

HFD bekräftade HD:s uppfattning i samma fråga,¹⁶⁶ och frågeställningen har också berörts av skatteförfarandeutredningen¹⁶⁷ samt lett till ytterligare en utredning,¹⁶⁸ där ett förnyat och motsatt ställningstagande från HD i *ne bis in idem*-frågan beträffande skattetillägg och skattebrott nämns.¹⁶⁹

HFD har även denna gång varit följsam mot HD.¹⁷⁰ 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,¹⁷¹ 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.¹⁷² 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 förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende* uppkommer först om och när SKV går vidare och stämmer företrädaren inför förvaltningsrätten. Dessförinnan skulle således inget förfarande kunna anses föreligga beträffande ett företrädaransvarsärende.

Min uppfattning är att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inleds redan när SKV skickar brevet om eventuell betalningsskyldighet till företrädaren eller företrädarna för aktuell juridisk person. Ett sådant förfarandemässigt förstadium till en process i förvaltningsrätten, när det gäller företrädaransvarsmålen, motsvarar enligt min uppfattning att ett skattemål i förvaltningsrätten börjar med att ett skatteärende dessförinnan inleds med en skatterevision eller ett övervägande eller förslag till beslut från SKV:s sida, vilket sedan har lett till det överklagade omprövningsbeslut som behandlas i skattemålet hos domstolen. Jag får särskilt anknyta till att proportionalitetsprincipen gäller enligt 2 kap. 5 § SFL också beträffande

¹⁶⁶ Se RÅ 2009 ref. 94. Se även RÅ 2002 ref. 79.

¹⁶⁷ 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.

¹⁶⁸ Se SOU 2013:62 (Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet).

¹⁶⁹ Se NJA 2013 s. 502 (HD:s mål nr B 4946-12).

¹⁷⁰ 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.

¹⁷¹ Se pkt 64 i NJA 2013 s. 502.

¹⁷² Se pkt 66 i NJA 2013 s. 502.

företrädaransvarsinstitutet och redan innan SKV har lämnat stämmningsansökan till förvaltningsrätten (se avsnitt 1.1). SKV har hela sitt utredningsmaskineri till sitt förfogande från början till slut i ärenden och mål om företrädaransvar. Då är det rimligt att också sådana åtgärder som SKV:s förhandling med företrädaren om överenskommelse om företrädaransvar enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL utgör ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende, även om det inte formellt sett omfattas av FL (se avsnitt 1.1). Vad är det annars för proportionalitet som verkar i en effektiv mening under tiden från det att SKV skickar sitt brev till företrädaren fram till det att en eventuell stämning inges till förvaltningsrätten mot denne av SKV? Gäller över huvud taget principerna om likhet inför lagen, saklighet och opartiskhet – dvs. objektivitetsprincipen – i 1 kap. 9 § RF beträffande de åtgärder som SKV vidtar under nyss nämnda tid i samband med ett företrädaransvarsärende eller är det så att SKV som part kan inta ett enbart privaträttsligt förhållningssätt beträffande skattekravet (jfr avsnitt 2.4.1)? Jag anser att 1 kap. 9 § RF alltid omfattar SKV:s verksamhet, och att SKV kan inta ett privaträttsligt förhållningssätt bara när det gäller SKV:s egna affärsmässiga avtal såsom i förhållandet till leverantörer av utrustning och kontorsmaterial m.m. till SKV:s kontor.

SKV bör således anses ha inlett ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende redan genom brevet till företrädaren om eventuellt företrädaransvar. Det är enligt min mening dessutom särskilt angeläget i fall som avser prövning av 59 kap. 14 § SFL, där även rekvisitet oriktiga uppgifter 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 betalningsansånd 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 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 åtgärder sålunda vidtagits dessförinnan vilka innebär att ett förfarande

beträffande ett företrädaransvarsärende har inletts från SKV:s sida beträffande skattetillägget?

Jag återger i BILAGA 2 mitt förslag på en variant av hur ett svar till SKV på SKV:s inledande brev angående företrädaransvar kan se ut, där jag utgår från att fråga är om betalningsskyldighet för obetalda skatter och avgifter i ett aktiebolag. Mitt syfte är bara att ge något att relatera till angående hur det kan se ut i praktiken vid inledningen av ett ärende om företrädaransvar. Variationen är dock givetvis stor.

Även om SKV inte driver företrädaransvarsärenden avseende själva skattetilläggskravet, kvarstår frågan om när ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende 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.

Se även avsnitt 3.5 (punkterna A. och B.) och kapitel 4. Där återkommer jag till frågan om när ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inleds, varvid jag också berör frågor om prövningstillstånd i högsta instans och inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen resp. frågor om skattetillägg och anstånd.

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,¹⁷³ trots att företrädaransvarsmålet inte är ett mål om skatt, utan ett mål om

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

företrädarens eventuella betalningsskyldighet för den juridiska personens skatt (se avsnitt 2.1.1).¹⁷⁴

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.¹⁷⁵

Lagstiftaren förutsätter att SKV och förvaltningsdomstolarna, beträffande ersättningsnivån, normalt sett följer timkostnadsnormen för offentliga försvarare och rättshjälpsärenden,¹⁷⁶ vilken Regeringen har beslutat för år 2019 till 1 380 kr exklusive mervärdesskatt för den som är godkänd för F-skatt respektive till 1 050 kr exklusive mervärdesskatt för den som inte är godkänd för F-skatt. 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).¹⁷⁷

¹⁷⁴ Se prop. 2002/03:128 s. 38.

¹⁷⁵ Se 43 kap. 1 § första st. SFL.

¹⁷⁶ Se prop. 1993/94:151 (Rättssäkerhet vid beskattningen) s. 175.

¹⁷⁷ Se 43 kap. 4 § SFL.

3 RÄTTSPRAXIS RESPEKTIVE FAKTISK GÄLLANDE RÄTT

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.¹⁷⁸
- 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.

¹⁷⁸ 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.

Här får, mot bakgrund av att HD i NJA 1971 s. 296 I nämner att enligt förarbetena riktas intresset beträffande företrädaransvar i första hand mot aktiebolagen och då väsentligen mot de s.k. fåmansbolagen, uppmärksammas att begreppet *företagsledare* – dvs. huvudaktieägare – enligt fåmansföretagsreglerna i 56 och 57 kap. IL dock inte är detsamma som begreppet *företrädare* enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jag beskriver i BILAGA 3 skillnaden mellan de båda begreppen med ett exempel med siffror (oredovisade intäkter i AB) baserat på HFD:s mål RÅ 1980 1:56 och med utdrag ur det målet och ur 56 kap. IL.

3.2 UPPSÅTLIGEN ELLER GROV OAKTSAMHET

Inledning

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 skatteinbetalningarna 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 den 1 november 1997, 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 den 1 november 1997 (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.¹⁷⁹ Justitiekanslern (JK) yttrade sig i frågan, vilket blev vägledande för HD:s avgörande. JK tog upp två exempel på fall i vilka en

¹⁷⁹ Uttrycket *mannamån mot borgenärer* i 11 kap. 4 § BrB har ändrats till *otillbörligt gynnande av borgenär*.

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 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 den 1 november 1997 (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 den 1 november 1997, 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 i detta avsnitt, beträffande uppkomsten av företrädaransvar, respektive i det närmast följande avsnittet, beträffande särskilda skäl för befrielse helt eller delvis från betalningsskyldighet (avsnitt 3.3), 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.¹⁸⁰ Då gäller inte längre principen om delägars 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,¹⁸¹ 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 företrädaren kan förekomma (se avsnitt 1.6), är det av intresse att flera av rättsfallen på området har handlat om situationer där företrädare av

¹⁸⁰ Se 1 kap. 3 § andra st. och 25 kap. 19 § ABL.

¹⁸¹ Se 25 kap. 17 § första och andra st. ABL, vartill hänvisning sker i 25 kap. 19 § ABL.

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 företrädaren. Först behandlas dock samma frågeställningar med hänsyn till betydelsen av företrädarens status.

I *HFD 2018 ref. 4* ansåg HFD att grov oaktsamhet inte förelåg hos företrädaren för ett aktiebolag i en entreprenadverksamhet och friade denne från betalningsansvar för bolagets skatte- och avgiftsskulder. Dessa skulder förföll till betalning samtidigt, måndagen den 14 oktober 2013, och avsåg mervärdesskatt beträffande en redovisningsperiod (augusti) och arbetsgivaravgifter och skatteavdrag avseende en redovisningsperiod (september). Företrädaren var en av två ordinarie styrelseledamöter i bolaget. Det var ostridigt i målet att bolaget senast på förfallodagen för de aktuella skatterna och avgifterna inte hade vidtagit verk samma avvecklingsåtgärder, utan att det gjordes först dagen därpå. HFD bedömde dock att det framgick klart att förhållandena inte var sådana att företrädaren kunde anses uppsåtligen ha åsidosatt betalningsskyldigheten. På grund av problem för SKV att bevisa uppsåt hos företrädare för en juridisk person brukar, som nämnts, företrädaransvarsmålen ofta handla om huruvida SKV kan visa att företrädare för exempelvis ett aktiebolag åtminstone har varit grovt oaktsam beträffande fullgörandet av bolagets skyldigheter gentemot staten avseende bolagets skatter och avgifter. I förevarande fall gick HFD vidare med den frågan, och nämnde följande omständigheter vid sin bedömning för sitt domslut av innebörd att företrädaren inte heller hade varit grovt oaktsam enligt 59 kap. 13 § SFL:

- Av utredningen framgick att bolaget tidigare hade varit framgångsrikt, men att det hade fått ekonomiska problem efter att ha tagit över delar av en olönsam verksamhet från ett annat koncernbolag. Till den negativa utvecklingen bidrog även en större kundförlust och ogynnsamma väderförhållanden under vintern 2012.
- Med anledning av den försämrade ekonomiska ställningen upprättade styrelsen i juni 2013 en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § ABL med utgångspunkt i bolagets ställning den 30 april samma år. Den visade att bolagets egna kapital understeg det registrerade aktiekapitalet med mer än hälften. Efter sommaren 2013 gick dock verksamheten bättre, även om bolaget för sin finansiering var helt beroende av en checkkredit om fem miljoner kr.

- Den 10 oktober 2013 drogs checkkrediten in och bolagets bankkonton spärrades. Detta skedde utan förvarning. Vid de regelbundna kontakter som styrelsen hade med banken hade den tvärtom fått uppfattningen att bolaget även fortsättningsvis skulle ha tillgång till krediten i oförändrad omfattning.
- Enligt HFD stod det klart att bolaget före den 10 oktober hade tillgång till likvida medel för att betala de skatter och avgifter som förföll till betalning den 14 oktober. HFD ansåg därför att den fortsatta driften av bolaget fram till tidpunkten för indragningen av checkkrediten bör anses ha varit försvarlig. Enligt HFD inträffade således bolagets betalningsoförmåga till följd av oförutsedda händelser fyra dagar innan de aktuella skatterna och avgifterna förföll till betalning. Styrelsen vidtog då omedelbart åtgärder för att försöka skaffa extern finansiering i syfte att den återhämtning av verksamheten som hade inletts efter sommaren skulle kunna fullföljas. När dessa försök misslyckades påbörjades omgående ett arbete med att ta fram en ansökan om företagsrekonstruktion som också gavs in dagen efter förfallodagen. Det beskrivna agerandet kunde enligt HFD:s mening inte betecknas som grovt oaktsamt.
- HFD konstaterade att det saknades förutsättningar för att ålägga företrädaren betalningsskyldighet för bolagets skatter och avgifter, varför underinstansernas avgöranden undanröjdes och SKV:s ansökan om företrädaransvar avslogs.

För övrigt får nämnas att HFD i HFD 2018 ref. 4 hänvisade till sina tidigare avgöranden i RÅ 2009 ref. 72, HFD 2015 ref. 58 och HFD 2016 ref. 60, och i underinstanserna skedde hänvisningar till HD:s domar NJA 1969 s. 326 och NJA 1974 s.423 och till HFD:s domar RÅ 2007 ref. 48, RÅ 2009 ref. 72 och HFD 2015 ref. 58. Dessa rättsfall är samtliga nämnda på andra ställen i denna bok, och referenserna till dem i HFD och underinstanserna i HFD 2018 ref. 4 visar enligt min mening att rättspraxis är tämligen stabil över tid beträffande företrädaransvaret.

Särskilt om företrädaransvar och rekonstruktion resp. om likvidators betalningsskyldighet

I avsnitt 2.1.1 har jag bl.a. berört företrädaransvar under ett rekonstruktionsförfarande respektive likvidators situation beträffande företrädaransvar, och jag nämner dessa fall också här enligt följande:

- HFD har i HFD 2015 ref. 19 ansett att företrädaransvar inte kan göras gällande för den del av ett aktiebolags skuld som skrivits ned genom offentligt ackord under företagsrekonstruktion.

- Vidare har HFD i HFD 2015 ref. 58 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.
- Beträffande en likvidators betalningsskyldighet enligt företrädaransvarsreglerna har HFD i HFD 2016 ref. 60 satt ned den skyldigheten för visst fall med hänvisning till proportionalitetsprincipen (som kodifierats i SFL genom dess 2 kap. 5 §). Fallet gällde tid före SFL, dvs. före 2012, och en bedömning av om regeln om särskilda skäl för befrielse helt eller delvis från betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 b § SBL – numera 59 kap. 15 § SFL (se avsnitten 1.4 och 3.3) – kan komma i konflikt med proportionalitetsprincipen. I sin bedömning noterade HFD att ingen av de typiska situationer som behandlats i rättspraxis eller förarbeten angående när betalningsskyldigheten helt eller delvis kan efterges var för handen i fallet, varvid HFD nämnde HD:s dom i NJA 1971 s. 296 I, som också berörs ovan i avsnitt 3.1. För sitt beslut om nedsättning av likvidatorns betalningsskyldighet anförde HFD följande i HFD 2016 ref. 60:
 - Likvidatorns hade inte haft något ägarintresse i de båda aktiebolag avseende vilka denne åtagit sig uppdrag att genomföra frivilliga likvidationer, vare sig för egen del eller genom närstående (jfr NJA 1971 s. 296 I).
 - Under likvidatorns tid hade ingen faktisk verksamhet bedrivits i bolagen och statens fordran växte inte heller.
 - När skatterna förföll till betalning stod det dessutom klart att bolagen sedan länge helt saknat förmåga att betala skulderna. Ingen åtgärd som likvidatorn hade kunnat vidta hade i någon väsentlig mån kunnat förändra det förhållandet.
 - HFD konstaterade att det således fanns omständigheter kring likvidatorns ställning och agerande som borde beaktas inom ramen för en proportionalitetsprövning.
 - HFD ansåg vid den prövningen att beloppet för vilket likvidatorn ålagts betalningsskyldighet var anmärkningsvärt högt, 716 miljoner kr, och att det därför stod klart att även ett betydligt lägre belopp skulle innebära att företrädaransvarsreglernas handlingsdirigerande syfte uppnås i lika hög grad. HFD ansåg att den börda som betalningsskyldigheten innebar för likvidatorn var mycket stor och – mot bakgrund av ovan nämnda omständigheter – en konsekvens av en i allt väsentligt atypisk situation. Därför ansåg HFD att betalningsskyldighet för hela beloppet måste anses stå i ett klart missförhållande till det som det allmänna skulle vinna av att hela beloppet utkrävdes. Sålunda ansåg HFD att beloppet skulle sättas ned, och HFD ansåg

vid en samlad bedömning att likvidatorns betalningsskyldighet skulle ”begränsas till skäligen 2 000 000 kr”.

Jämför ang. förevarande hänseende även under punkt A. i avsnitt 3.5.

Företrädarens 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 företrädaransvarstalan mot styrelseledamoten i fråga på den grunden att denne – oaktat att vederbörande varit ledamot av bolagets styrelse – inte 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 förpliktelse 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).

Se ovan i detta avsnitt särskilt om likvidators betalningsskyldighet.

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”.¹⁸² Utredningen hade därvid tagit fasta på att HD, beträffande gränsen för var betalningsansvar uppkommer, talat om huruvida företrädaren:

¹⁸² Se prop. 2002/03:128 s. 25.

- 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);¹⁸³ eller
- haft ”skälig misstanke att företaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter”, varvid utredningen hänvisade till NJA 1973 s. 587.¹⁸⁴

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 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 *skälig 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 27.¹⁸⁵

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 den 1 november 1997 (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.¹⁸⁶

¹⁸³ Se SOU 2002:8 s. 141.

¹⁸⁴ Se SOU 2002:8 s. 141.

¹⁸⁵ Se SOU 2002:8 s. 141 och 142.

¹⁸⁶ Se prop. 2002/03:128 s. 25 och 26.

Att en lagreglering av kravet på företrädarens insikt inte infördes innebär således enbart att bl.a. nyss nämnda rättspraxis från tiden före den 1 november 1997 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 uppsåtligen 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 möjligheterna att reglera skatteskulden i tid, och om denne fortsatt driften uppsåtligen 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.¹⁸⁷ Därvid är det av intresse att KFM:s 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

¹⁸⁷ Se SOU 2002:8 s. 142 och 143.

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. KFM angående huruvida driften skulle fortsättas. Därvid hade KFM 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 KFM:s agerande, oavsett dess kompetens i frågorna. HD bedömde med hänsyn till samtliga omständigheter, och särskilt samrådet med KFM, 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 situationer som i och för sig skulle kunna vara skadeståndsgrundande för ställföreträdaren, t.ex. enligt ABL,¹⁸⁸ 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).¹⁸⁹ 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 borgenärers 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

¹⁸⁸ 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.

¹⁸⁹ Se SvJT 1974 rfs. 64.

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 innebetal 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 KFM 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 anses ha fog för att myndigheten ska godta att skatterna inte betalas i tid, och då anses inte den oaktsamheten hos företrädaren som grov.¹⁹⁰

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 KFM 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

¹⁹⁰ Se SOU 2002:8 s. 142 och 143, där detta uttalar 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.

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 förfalldagarna, 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 leda till att skatteskulden inte kunde betalas. Den enda gemensamma nämnan 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 KFM. 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 den 1 november 1997. 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.¹⁹¹ 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 KFM 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 KFM:s agerande. Vid genomgången av rättsläget beträffande särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 b § SBL

¹⁹¹ 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.

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 – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt

Det har nämnts tidigare – se avsnitt 1.6 – att när de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar utmönstrades i samband med skattekontoreformen den 1 november 1997 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 den 1 januari 2004 bör följande uttalanden från lagstiftaren i samband med skattereformen den 1 november 1997 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.

- Om företräddaren 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 företräddarens 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 företräddaren 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.¹⁹²

Uttalandena från lagstiftaren i samband med skattereformen den 1 november 1997 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).

¹⁹² Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445.

3.3 SÄRSKILDA SKÄL FÖR HEL ELLER DELVIS BEFRIELSE FRÅN BETALNINGSSKYLDIGHET

Inledning

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, sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort särskilda skäl för befrielse,¹⁹³ 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 KFM:s kompetens i frågorna inte gick att bortse från att KFM inte varit negativ till fortsatt drift, när företrädaren samrätt med bl.a. KFM 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

¹⁹³ Se prop. 2002/03:128 s. 26.

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.

Se särskilt om likvidators betalningsskyldighet i avsnitt 3.2.

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 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 skäligen 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 ställning, 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 som 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 billighetsskäl 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.

Se särskilt om likvidators betalningsskyldighet i avsnitt 3.2.

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 KFM 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. KFM, 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. KFM 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 KFM:s 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 – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt

I samband med skattekontoreformen den 1 november 1997 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 har haft för avsikt att rätta en oriktig uppgift och återredovisa det felaktigt tillgodoförda beloppet, men oförutsedda omständigheter har omöjliggjort en fullständig rättelse.¹⁹⁴

¹⁹⁴ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445.

3.4 SAMMANFATTNING AV AVSNITTEN 3.1–3.3

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 KFM, att fortsätta driften av verksamheten, trots att skatten inte kan betalas i tid, föreligger betalningsskyldighet för företrädaren solidariskt med den juridiska personen.

Företrädaren kan inte ursäktas sig enbart med att företräderskapet 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 KFM 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 – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt

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).

FAKTISK GÄLLANDE RÄTT

3.5 FAKTISK GÄLLANDE RÄTT

Med faktisk gällande rätt avser jag här fall där SKV eller förvaltningsrätterna och kammarrätterna, genom sin tillämpning i skatte- eller företrädaransvarsärenden, etablerar en faktisk gällande rätt, som bildar en praxis vid sidan av den rättspraxis hos HFD som ger vägledning för vad som utgör gällande rätt i en egentlig mening. I detta avsnitt nämner jag kort – under A.-E. nedan – från några artiklar, vilka jag har skrivit i Tidningen Balans (Föreningen Auktoriserade Revisors tidskrift), exempel på fall av en faktisk gällande rätt som förekommer eller har förekommit, och som avser företrädaransvarsinstitutet eller skatterettsfrågor vilka kan ha en indirekt betydelse för tillämpningen av det institutet. Den som vill läsa mer om fallen, kan ladda ned artiklarna från Tidningen Balans hemsida (www.tidningenbalans.se/Fördjupning).

A.

Balans fördjupningsbilaga nr 2/2019, s. 18-21 (publicerad i nättidningen 2019-05-14) – Aspekter på företrädaransvaret – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans

Artikeln utgår från två av mina tidigare artiklar i Balans, vilka är de närmast följande under B. och C. nedan i detta avsnitt. Mina övergripande konklusioner i artikeln är följande:

- Rättssäkerheten skulle sannolikt gynnas av att företrädaransvarsmålen återförs till att handläggas i de allmänna domstolarna.
- SKV säger emot åklagare som hävdar att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inte inleds genom SKV:s första brev till företrädaren för t.ex. ett AB, utan först när denne stäms av SKV inför förvaltningsrätten (jfr avsnitt 2.4.2 och under B. nedan i detta avsnitt). Detta på grund av att SKV anför att ett företrädaransvarsärende kan inledas genom att SKV ansöker hos förvaltningsrätten om beslut om betalningssäkring mot företrädaren (jfr 46 kap. 6 § SFL), trots att något brev då inte ens har skickats till företrädaren om företrädaransvar.

För övrigt hänvisar jag i artikeln även till min artikel i Balans fördjupningsbilaga nr 2/2019, s. 13-17 (publicerad i nättidningen 2019-04-29), *Skattebrott och bokföringsbrott När det gäller hobbyverksamheter samt vilande aktiebolag som innehåller ägares bostadsfastighet*. Det är frågan enligt rubrikens andra led som är av

intresse för företrädaransvarsfrågan, nämligen såtillvida att en bostadsfastighet utgör näringsfastighet hos ett AB. Det kan föranleda straffrättsliga aspekter för en företrädare för AB:et, om bokföring inte har upprättats och årsredovisning inte har lämnats till Bolagsverket, eftersom bolaget är skyldigt att göra så, även om dess normala verksamhet är vilande, på grund av att näringsverksamhet föreligger redan genom AB:ets innehav fastigheten.

Jämför i sistnämnda hänseende även i avsnitt 3.2 ang. HFD 2016 ref. 60, där nedsättning av betalningsskyldighet för en likvidator på grund av särskilda skäl beslutades av HFD enligt 12 kap. 6 § SBL – numera 59 kap. 15 § SFL – när omständigheterna bl.a. var sådana att det i de båda i målet aktuella aktiebolagen inte hade bedrivits någon faktisk verksamhet under likvidatorns tid.

B.

Balans fördjupningsbilaga nr 4/2018, s. 3-5 (publicerad i nättidningen 2018-11-06) – Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det?

I artikeln tar jag upp att det hos Förvaltningsrätten i Stockholm förekommer en tillämpning av en egen faktisk gällande rätt avseende ärenden om betalningssäkring respektive om företrädaransvar. Den innebär i korthet att SKV ansöker hos förvaltningsrätten om beslut om betalningssäkring mot företrädaren för ett AB (jfr 46 kap. 6 § SFL), och anför att förvaltningsrätten ska besluta om betalningssäkring mot denne för AB:ets skatte- och avgiftsskulder genom att förutse utgången i ett framtida företrädaransvarsmål mot vederbörande, trots att något brev då inte ens har skickats av SKV till företrädaren om företrädaransvar (jfr under A. ovan i detta avsnitt och avsnitt 2.4.2). Förvaltningsrätten anförde bland annat följande som grund för beslutet:

”Förvaltningsrätten anser att det föreligger sannolika skäl att A, i egenskap av företrädare för bolaget, kommer att åläggas solidariskt betalningsansvar för de arbetsgivaravgifter och den mervärdesskatt som sannolikt kommer att fastställas för X AB”¹⁹⁵.

SKV och förvaltningsrätten i Stockholm samverkar – medvetet eller omedvetet – till att etablera en faktisk gällande rätt av innebörd att det skulle vara riktigt att blanda in ett ännu inte påbörjat företrädaransvarsärende, när rätten behandlar SKV:s ansökan om

¹⁹⁵ Se s. 4 i Förvaltningsrätten i Stockholms beslut av 2017-08-23, mål nr 19114-17; Avd. 20. För övrigt har beslutet fastställts genom lagakraftvunnen dom av 2017-09-27 i Kammarrätten i Stockholm (mål nr 5824-17; Avd. 05).

betalningsföreläggande mot den förmente företrädaren för en juridisk person. Att så är fallet beläggs av att SKV i ett yttrande 2018-03-20 till Förvaltningsrätten i Stockholm, när väl företrädaransvarsmålet hade inletts där, anförde mot A:s svaromål, att SKV ”har inlett förfarandet” om företrädaransvar genom betalningssäkringsärendet.¹⁹⁶

Den beskrivna av SKV och Förvaltningsrätten i Stockholm etablerade faktiska gällande rätten bör föranleda att något liknande fall prövas i HFD till vägledning för rättstillämpningen, dvs. det finns ett behov av prejudikat som klarlägger gällande rätt i egentlig mening. I artikeln under A. ovan anför jag att det nämnda yttrandet 2018-03-20 till förvaltningsrätten i företrädaransvarsmålet, av innebörd att SKV ”har inlett förfarandet” i det målet genom betalningssäkringsärendet, innebär att SKV självt anser att ett företrädaransvarsmål kan anses inlett innan en stämning om företrädaransvar inlämnats av SKV till förvaltningsrätten. Jag anser att det slår undan SKV:s och åklagarnas uppfattning hittills, dvs. att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende kan anses inlett först när SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL. Det stödjer i stället min uppfattning, dvs. att SKV inleder förfarandet beträffande företrädaransvarsärendet redan när SKV skickar ett brev om att ett sådant ärende kan komma att inledas till den juridiska personens – t.ex. ett aktiebolags – företrädare, och att principen *ne bis in idem* redan då uppställer hinder för åtal mot företrädaren (jfr avsnitt 2.4.2). Sålunda bör nya mål prövas även på det temat – i HD – eftersom det föreligger behov av en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-principen än vad som följer av NJA 2013 s. 502.¹⁹⁷

C.

Balans fördjupningsbilaga nr 1/2018, s. 11-13 (publicerad i nättidningen 2018-01-16) – Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst

I artikeln anför jag att en felaktig *överskjutande ingående moms* inte kan anföras av en åklagare för talan om näringsförbud för en företrädare för ett AB på grunden underlåtenhet att *betala skatt* m.m. enligt SFL [jfr 6 § lagen (2014:836) om näringsförbud].

¹⁹⁶ Förvaltningsrätten i Stockholms mål nr 4021-18; Avd. 21. Sedan min artikel publicerades har förvaltningsrätten avkunnat dom i målet 2018-11-20, och den innebar betalningsskyldighet för den förmente företrädaren, som överklagade till Kammarrätten i Stockholm (mål nr 646-19; Avd. 2). När jag skriver denna bok har dom inte avkunnats ännu av kammarrätten, men målet föredrogs där 2019-05-21.

¹⁹⁷ Jfr även avsnitt 10.3 i Forssén 2015. Redan där anförde jag att behov av nya prövningar i HD alltjämt föreligger efter NJA 2013 s. 502, beträffande bl.a. förevarande frågeställning avseende *ne bis in idem*-principens omfattning.

- Skatt att betala: utgående moms > ingående moms
- Skatt att återfå (överskjutande ingående moms): ingående moms > utgående moms

I artikeln under A. ovan i detta avsnitt återknyter jag beträffande den särskilda regeln om företrädaransvar för överskjutande ingående moms, 59 kap. 14 § SFL, till denna artikel.

D.

*Balans fördjupningsbilaga nr 1/2019, s. 28-31 (publicerad i nättidningen 2019-03-04) – Momsfråga om byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenör i konkurs*¹⁹⁸

I artikeln ger jag ett exempel på faktisk gällande rätt av innebörd att konkursförvaltare och SKV ansåg att förvaltaren skulle fakturera utgående moms på återstående kontraktsvärde avseende en entreprenad som avbrutits på grund av konkurs, trots att den inte skulle färdigställas. SKV ”tog bort” stöd för detta fenomen i sin momshandledning 2010, men vad sker idag? Om fenomenet finns kvar: anför SKV företrädaransvar?

Den källa som SKV åberopade tidigare för att en konkursförvaltare skulle fakturera beställare av en byggnadsentreprenad för tjänster som inte har utförts och inte heller skulle komma att utföras efter konkursbeslutet var – enligt min erfarenhet – SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005. Där angavs följande på sidan 946 i avsnitt 41.3.8, Byggnadsföretags konkurs:

”Om entreprenören försätts i konkurs ska momsen redovisas på alla a conton och förskott som har erhållits före konkursutbrottet. Momsen ska anges i en faktura eller i en motsvarande handling som upprättas då entreprenörens arbete upphör och ska beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldighet inträdde för a contobetalingarna. I fakturan ska vidare anges momsen på eventuella krav utöver vad som har betalats i förskott eller a conto.”

Det är således den sista meningen i citatet som både konkursförvaltare och SKV – enligt min erfarenhet – har åberopat till stöd för att konkursförvaltare skulle ha att utfärda faktura med moms till beställare av byggnadsentreprenad för tjänster som beställaren aldrig har erhållit och inte heller kommer att få utförda av konkursgäldenären eller konkursboet. Meningen fanns kvar i SKV:s Handledning för

¹⁹⁸ Jfr även: Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.3; Forssén 2017 (2), avsnitten 3 och 5; och Forssén 2018 (4), avsnitt 3.9.3.

mervärdesskatt 2009, men utmönstrades till slut i och med utgåvan 2010.¹⁹⁹ Att så skedde kan bero på att någon hos SKV till slut insåg att det för beställare, fastighetsägare, med avdragsrätt för ingående moms inte förelåg avdragsrätt för moms på tjänster som inte utfördes i faktisk mening. Frågorna som ställer sig idag är om fenomenet alltså finns kvar i tillämpningen hos konkursförvaltare och SKV, och i så fall om SKV stämmer företrädaren för en gäldenär som är juridisk person inför förvaltningsrätten och kräver personligt betalningsansvar för denne (företrädaransvar).

Jfr även kapitel 4, där jag skriver mer om problematiken med SKV:s handledningar som rättskällor beträffande en faktisk gällande rätt, framför allt när det inte går att följa SKV:s inställning i en viss fråga år från år.

E.

Balans fördjupningsbilaga nr 1/2019, s. 10-16 (publicerad i nättidningen 2019-03-27) – Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet²⁰⁰

Den av frågorna i artikeln som handlar om investeringsvaror som utgör fastigheter och konkurs kan vara intressant på temat företrädaransvar, när överenskommelse om s.k. jämkning av ingående moms har skett dessförinnan mellan en säljare och köpare av fastigheten. Bör en regel införas i 8 a kap. ML om att konkursförvaltaren ska utfärda handling om *jämkningsmoms* till en person som köper fastigheten från konkursboet? I annat fall kan enligt min mening en möjlighet föreligga för säljaren och köparen vid överlåtelsen före konkursen att överenskomma att säljaren ska redovisa och betala jämkningsmomsen på grund av överlåtelsen, varefter säljaren försätter sig i konkurs utan att göra så.

I stället för att följa huvudregeln i 8 a kap. ML, av innebörd att köparen övertar säljarens skyldigheter och rättigheter avseende jämkningsmomsen, gör staten en förlust beträffande en jämkningsmoms som annars skulle följa med till köparen. Därav nämnda fråga angående huruvida konkursförvaltaren ska kunna överföra säljarens skyldigheter beträffande jämkningsmomsen, genom att det införs en regel i 8 a kap. ML om att konkursförvaltaren ska *utfärda handling vid jämkning* (enligt 8 a kap. 15-17 §§ ML) till den person som sedermera köper fastigheten från konkursboet.

¹⁹⁹ Jfr SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2, avsnitt 41.3.1.3 (s. 1173) resp. SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2, avsnitt 40.3.1.3 (s. 1189).

²⁰⁰ Jfr även: Forssén 2017 (1), avsnitt 3.11.4; Forssén 2017 (2), avsnitten 4 och 5; och Forssén 2018 (4), avsnitt 3.9.4.

4 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Inledning

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 den 1 november 1997, då de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet utmönstrades när 12 kap. 6 § SBL infördes, och reformen den 1 januari 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 skattekontoreformen genomfördes den 1 november 1997, idag och framgent kan vara vägledande för tolkningen av rekvisiten för företrädaransvar, såsom lagstiftaren anförde vid reformen av företrädarinstitutet den 1 januari 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*.²⁰¹
- 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

²⁰¹ Se 1 kap. 9 § RF.

SFS 2006:1031.²⁰² Lagstiftaren åberopade därvid okritiskt att företrädare för byggsektorn framfört att det är svårt att kontrollera underentreprenörer *mer än ett led ned* i en s.k. entreprenadkedja.²⁰³ 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 den 1 november 1997 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 den 1 november 1997 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.

²⁰² Bemyndigandet erhöles med stöd av artikel 27 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) – numera artikel 395 i mervärdesskattedirektivet.

²⁰³ 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.

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.

- Ett företrädaransvarsärende kan till att börja med gälla 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 att utreda 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 KFM.²⁰⁴ En fråga i det sammanhanget är om KFM över huvud taget tillämpar reglerna om skuldsanering på ett krav om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL.

Särskilt om 59 kap. 14 § SFL – Överskjutande ingående moms eller överskjutande punktskatt

Särskilt beträffande företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § SFL för en tillgodoräknad för hög överskjutande ingående moms eller

²⁰⁴ Se skuldsaneringslagen (2006:548).

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 förutsättningar för företrädaransvar anses föreligga.²⁰⁵ 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).²⁰⁶ Var det befogat av HFD att i RÅ 2009 ref. 72 förklara företrädaransvarsinstitutet förenligt med EU-rätten utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (se avsnitt 1.7.2)? 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 momsens 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 den 1 november 1997 hade företrädaransvar införts också avseende bl.a. punktskatt (se avsnitt

²⁰⁵ Se SKV:s Handledning för företrädaransvar (2009), s. 46.

²⁰⁶ 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. FEUF (EU:s direktiv är bindande för medlemsstaterna med avseende på det resultat som ska uppnås). Se även artikel 113 FEUF (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).

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 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 FEUF? 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.²⁰⁷ Om särskilda skatterättsliga behov saknas för det undantag som företrädaransvarsinstitutet innebär från ABL:s princip om delägarers 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.

²⁰⁷ 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.

Den rättsociologiska 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.

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.²⁰⁸ 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.²⁰⁹ 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 rättsociologisk undersökning av om rättssystemet ger en småföretagare lika behandling som t.ex. börsbolaget beträffande bevisvärdet i en godkänd bokföring kanske kunde 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 rättsociologisk

²⁰⁸ 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 balansomslutning har uppgått till mer än 1,5 miljoner kr och bolagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 3 miljoner kr.

²⁰⁹ Se Forssén 2006 s. 19-25.

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 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.²¹⁰

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.²¹¹ Hur fungerar över huvud taget konkursinstitutet i sammanhanget? I sistnämnda hänseende bör också beaktas att SKV numera verkar ta lättare på betydelsen av

²¹⁰ 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.

²¹¹ Se lönegarantilagen (1992:497).

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 även betydelsen av konkursförvaltarens förvaltarberättelse för tillämpningen av institutet.

Särskilt om 59 kap. 16 § SFL – Frågan om när ett förfarande i ett företrädaransvarsärende inleds

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 förfarande beträffande 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 förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende* 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 (se avsnitt 2.4.2). 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.

Om det är så att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende, i motsats till vad jag anför i denna bok (se avsnitt 2.4.2), inte kan anses inlett redan när SKV skickar brevet om ev. betalningsskyldighet till företrädaren eller företrädarna för aktuell juridisk person, kan det också ifrågasättas om den handläggare på SKV som skickar ut brevet därigenom fullgör en offentlig förvaltningsuppgift för SKV:s räkning. I nuvarande FL har uttrycket myndighetsutövning utmönstrats, men det har behållits i t.ex. RF.²¹² Om SKV:s och åklagarnas inställning i *ne bis in idem*-frågan, av innebörd att ett sådant förfarande som här avses uppkommer först när SKV stämmer företrädaren eller företrädarna inför förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL, faller handläggarens hos SKV föregående åtgärd att skicka ut brevet om företrädaransvar till dem inte under offentlighetsrätten. Då gäller, beträffande de åtgärder som den handläggaren och andra handläggare hos SKV samt ev. andra iblandade hos andra myndigheter etc. än SKV vidtar med ärendet under tiden från

²¹² Jfr Forssén 2018 (2) s. 10.

det att brevet skickats ut till en ev. stämningensansökan från SKV:s sida, över huvud taget inte principerna om likhet inför lagen, saklighet och opartiskhet – dvs. objektivitetsprincipen – i 1 kap. 9 § RF. Det innebär att en eller flera företrädare som vill rikta skadeståndsanspråk mot staten för fel eller försummelse som kan ha begåtts av i första hand SKV:s handläggare *när eller i samband med* att brevet skickades ut och under tiden fram till en ev. stämningensansökan från SKV:s sida, exempelvis i samband med förhandling om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL (se avsnitt 2.2), inte kan vända sig till Justitiekanslern med skadeståndsanspråk mot SKV på grund av ren förmögenhetsskada, som vållats genom fel eller försummelse *vid* myndighetsutövning enligt 3 kap. 2 § 1 SkL. De drabbade personerna har i stället att söka SKV:s handläggare, och ev. andra inblandade från andra myndigheter etc., avseende fel eller försummelse beträffande åtgärderna med ärendet hos SKV under nämnda tidsperiod, genom att i stället stämma dem direkt och personligen inför tingsrätt, såsom i ett skadeståndsmål i allmänhet.

Ett exempel på fall där en förment företrädare för exempelvis ett aktiebolag skulle kunna ha anledning att rikta skadeståndsanspråk mot handläggare hos SKV, för fel eller försummelse med åtgärder som denne har vidtagit under tiden från SKV:s första brev till den förmente företrädaren fram till en eventuell stämningensansökan mot denne från SKV till förvaltningsrätten, är enligt min uppfattning att SKV:s handläggare har bortsett från proportionalitetsprincipen enligt 2 kap. 5 § SFL (se avsnitten 1.1 och 2.1.1) under en förhandling om en utomprocessuell överenskommelse om betalningsskyldighet med den förmente företrädaren enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL (se avsnitt 2.2). Om ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende – i motsats till min uppfattning – inte ska anses ha inletts redan genom nämnda brev, är det ändå så att SFL, som nämnts (se avsnitt 1.1), gäller beträffande företrädaransvarsreglerna enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL. Alltsedan HD:s dom 2013-06-11 i NJA 2013 s. 502 har gällt att principen *ne bis in idem* hindrar att den enskilde som bedriver verksamhet under enskild firma eller som bedriver verksamhet genom t.ex. ett aktiebolag söks för skattetillägg som avser verksamheten samtidigt som denne har åtalats (eller åklagaren har utfärdat strafföreläggande eller beslutat om åtalsunderlåtelse) angående brott enligt SkBrL avseende samma omständigheter som föranlett skattetillägget. HD:s dom föranledde, som nämnts, att ett andra st. av den innebörden sedermera infördes i 59 kap. 17 § SFL den 1 januari 2016, genom SFS 2015:633 (se avsnitten 2.1.1 och 2.2). Beträffande företrädaransvarsinstitutet, som är huvudämnet i denna bok, anför jag att om åtal har väckts etc. mot den förmente företrädaren för t.ex. ett aktiebolag, som har påförts skattetillägg, kan, från och med HD-domen 2013-06-11 (NJA 2013 s. 502), en handläggare hos SKV inte inleda någon åtgärd vare sig skriftligt eller

muntligt som leder till att den förmente företrädaren med egna medel betalar bolagets skattetillägg utan att SKV:s handläggare riskerar att bli skadeståndsskyldig gentemot vederbörande. Notera att om ett sådant förfarande som här avses inte ska anses förekomma från SKV:s sida under tiden innan SKV stämmer den förmente företrädaren inför förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL, finns inte heller något formkrav beträffande de åtgärder som SKV:s handläggare vidtar under den tiden på temat företrädaransvar.

När SKV har stämt en företrädare föreligger ett företrädaransvarsmål i förvaltningsrätten, där FPL gäller för förfarandet (jfr avsnitt 1.1). Där och i kammarrätten är förfarandet enbart skriftligt enligt 9 § första st. FFL förfarande, om inte företrädaren enligt 59 kap. 18 § första st. första men. SFL begär att muntlig förhandling ska hållas i förvaltningsrätt eller kammarrätt (jfr avsnitt 2.3.1). I ett skatteärende, avseende exempelvis som här bolagets eget ärende, gäller dock FL subsidiärt i förhållande till SFL (jfr avsnitt 1.1). I ett skatteärende ska SKV enligt 9 § andra st. första men. FL tillämpa en skriftlig handläggning, och får enligt 9 § andra st. andra men. FL bara besluta att den ska vara helt eller delvis muntlig, om det inte är olämpligt.²¹³ Jag återknyter till jämförelsen enligt ovan med att SKV i skatteärendet mot bolaget inleder det med ett övervägande eller förslag till beslut till bolaget. SKV ska normalt sett, innan SKV fattar sitt omprövningsbeslut avseende bolaget, kommunicera bolaget med ett övervägande eller förslag om skattehöjning och påförande av skattetillägg till bolaget, genom att just skicka ett övervägande eller förslag till beslut till bolaget med information om materialet som skulle kunna komma att ligga till grund för ett omprövningsbeslut, vilket följer av 25 § första st. första men. FL.²¹⁴ Eftersom FL inte gäller subsidiärt i förhållande till reglerna om företrädaransvar vare sig före eller efter det att SKV inger en stämningsansökan mot bolagets företrädare till förvaltningsrätten (se avsnitt 1.1), finns således inte något sådant formkrav som beträffande ett skatteärende, när det gäller de åtgärder som SKV:s handläggare vidtar i ett företrädaransvarsärende under tiden före en stämningsansökan till förvaltningsrätten, eftersom varken reglerna om förfarande i 59 kap. 16-18 §§ SFL eller i FL gäller då.

För att SKV:s handläggare ska undgå ovan nämnda risk för egen del, måste sålunda enligt min uppfattning den förmente företrädarens betalning med egna medel av bolagets skattetillägg, som denne ev. gör under tiden före en stämningsansökan från SKV:s sida, ske helt och hållet på företrädarens eget initiativ. Annars strider en sådan betalning mot proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL. Det gäller således att

²¹³ Jfr även Forssén 2018 (2) s. 24.

²¹⁴ Jfr även Forssén 2018 (2) s. 24.

beakta att SFL och bl.a. de andra företrädaransvarsreglerna i 59 kap. ändrade om förfarandet i 16-18 §§, dvs. 12-15 och 19-21 §§, gäller hela tiden och under alla omständigheter, såsom t.ex. reglerna om utomprocessuell överenskommelse enligt 19 och 20 §§ i 59 kap. SFL.

Av intresse här är också att HFD-domen NJA 2013 s. 502 även föranledde att den 1 januari 2016 infördes en lag om att åklagaren kan föra talan om skattetillägg, nämligen lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall. Något som kan föranleda misstag från SKV:s handläggare enligt vad nyss beskrivits är enligt min uppfattning att den lagen enligt dess 1 § gäller beslut om skattetillägg enligt SFL och åtal för brott enligt SkBrL för ”samma fysiska person”. Det innebär i fråga om företagare att lagen i fråga utgår från att denne bedriver sin verksamhet under enskild firma och att vederbörande inte driver sin verksamhet genom t.ex. ett aktiebolag. Enligt min erfarenhet lämnar därför åklagaren – själv eller via förhørsledare – information vid förhör med den som är misstänkt för brott enligt SkBrL om att åklagaren kan komma att framställa yrkande om skattetillägg, enligt 6 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall, i samband med att åtal eventuellt väcks, och upplyser att om så inte sker går frågan om skattetillägg tillbaka till SKV för handläggning där. Eftersom en sådan ordning inte finns beträffande frågor om skattetillägg och åtal för juridiska personer, t.ex. aktiebolag, och deras företrädare, ökar risken för att SKV:s handläggare åsidosätter proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL enligt vad jag anför i exemplet ovan, när SKV tar upp fråga om t.ex. överenskommelse enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL med en förment företrädare för bolaget – om betalning av dess skattetillägg med företrädarens egna medel – samtidigt som denne är föremål för fråga om åtal enligt SkBrL.

Om nu SKV:s handläggare agerar såsom beskrivits i exemplet ovan, dvs. i strid mot *ne bis in idem*-principen, kan en mildring av konsekvenserna för den enskilde ske på följande sätt, enligt min uppfattning. Denne ansöker hos SKV:s huvudkontor om befrielse från det skattetillägg som han eller hon har erlagt med egna medel för sitt aktiebolag med åberopande av att situationen utgör synnerliga skäl för befrielse från skattetillägg enligt 60 kap. 1 § SFL, som avser skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, moms och punktskatt och bl.a. pålagan skattetillägg. Eftersom SFL, som nämnts, gäller under alla omständigheter också avseende företrädaransvarsreglerna enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL, bör regeln om företrädarens talerätt beträffande den juridiska personens skattemål i 67 kap. 4 § SFL, av innebörd att företrädaren har sådan talerätt först när SKV har ansökt hos förvaltningsrätten om företrädaransvar mot denne enligt 59 kap. 16 § SFL (se avsnitt 2.1.1), inte hindra företrädaren att ansöka hos SKV:s huvudkontor om befrielse från skattetillägget för bolaget enligt 60 kap. 1 § SFL, så att denne efter beslut av SKV:s huvudkontor kan erhålla

återbetalning från staten av den inbetalning som vederbörande har gjort med egna medel av skattetilläggsbeloppet. Om betalningen har skett genom en sådan utomprocessuell överenskommelse i strid mot proportionalitetsprincipen som jag beskriver i exemplet ovan, bör SKV:s återbetalning ske till företrädaren personligen och inte till bolaget, där beloppet annars kan komma att dras in i ett ev. konkursförfarande för bolaget. Ett negativt beslut från SKV:s huvudkontor kan den enskilde överklaga – utan krav på prövningstillstånd (jfr nedan i detta kapitel) – till Regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL.

Jag har för övrigt publicerat en artikel om befrielseinstitutet i 60 kap. 1 § SFL, nämligen i Balans fördjupningsbilaga nr 3/2018, s. 3-5 (publicerad i nättidningen 2018-06-12), *Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD*. Artikeln har inte i sig med företrädaransvarsfrågorna att göra, men jag nämner den eftersom jag berör befrielseinstitutet här och nämner något i avsnitt 1.6 om ”importmoms”. I artikeln anför jag att lagstiftaren har missat att den förändring som skedde 2015, av innebörd att ”importmoms” för momsregistrerade företag sedan dess handläggs enligt SFL, innebär att regeln om befrielse på grund av synnerliga skäl i 60 kap. 1 § SFL borde ändras, så att den även är tillämplig på ”importmoms” som förfarandemässigt omfattas av SFL i stället för av tullagen (2016:253), dvs. att 60 kap. 1 § SFL borde ändras i överensstämmelse med föregångaren 13 kap. 1 § SBL, som gällde före 2012 och innehöll ett andra st. som omfattade befrielse från bl.a. ”importmoms”.

Sålunda konkluderar jag, av framför allt rättssäkerhetsmässiga skäl, att lagstiftaren bör införa ett tillägg i 59 kap. 16 § SFL, där det förtydligas att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inleds redan genom SKV:s första brev till företrädare för aktuell juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, och att företrädaransvarsärendena omfattas av FL och inte bara av SFL, innan FPL tar över vid en ev. stämningansökan från SKV:s sida (jfr avsnitt 1.1). Då bör också risken minska för en, utifrån *ne bis in idem*-principen, felaktig handläggning från SKV:s sida av skattetilläggsfrågan i förhållande till åtalsfrågan etc. Jag återkommer nedan i detta kapitel till förevarande tema i samband med frågan om prövningstillstånd i högsta instans och frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen.

Det förekommer debattinlägg på nätet på temat för och emot företrädaransvaret. Skribenterna från olika institut borde enligt min uppfattning åtminstone framställa propåer till lagstiftaren i den riktning som jag föreslår i nyss nämnda hänseende, och från SKV:s sida borde samma initiativ tas genom att SKV författar en promemoria till justitiedepartementet och finansdepartementet. Det skulle sannolikt inte minst handläggare på SKV:s borgenärsfunktion, vilka arbetar med företrädaransvarsinstitutet, välkomna – i likhet givetvis med företagare och deras organisationer såsom Svenskt Näringsliv samt andra som

uppskattar rättssäkerheten på skatteområdet i en vidsträckt bemärkelse, såsom Sveriges advokatsamfund m.fl.

Prövningstillstånd i högsta instans och frågan om inhämtande av förhandsavgörande från EU-domstolen

I förvaltningsdomstolarna gäller, som nämnts (se avsnitt 1.1), FPL i företrädaransvarsmålen liksom i skattemålen. Det innebär bl.a. att det i företrädaransvarsmålen – liksom i skattemålen – krävs, som också nämnts (se avsnitt 2.1.1), prövningstillstånd i HFD, om företrädaren eller SKV överklagar en dom i kammarrätten.²¹⁵

Det svenska systemet med prövningstillstånd i högsta instans kan enligt min mening leda till att en från EU-rätten avvikande svensk rättspraxis och faktisk gällande rätt utvecklas beträffande de materiella skatte- och avgiftsfrågor som behandlas i ett till ett företrädaransvarsmål underliggande skattemål, om den underliggande skatte- eller avgiftsfrågan avser ett område inom skatterätten där kompetens överlämnats av Sveriges Riksdag till EU:s institutioner och HFD inte inhämtar förhandsavgörande i den frågan från EU-domstolen enligt artikel 267 tredje st. FEUF.²¹⁶

När det gäller företrädaransvarsmålen har HFD, som nämnts (se avsnitt 1.7.2), i RÅ 2009 ref. 72 ansett att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten, vilket ställningstagande HFD tog utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, varvid jag har anfört att det sålunda kan finnas synpunkter på det svenska företrädaransvaret från framför allt EU-domstolen som högsta uttolkare av EU-rätten med principerna om fri rörlighet respektive fri etableringsrätt inom EU för EU:s medborgare (se avsnitt 1.7.2).

Jag återknyter i sistnämnda hänseende till avsnitt 3.5 (punkt B.), där jag anför att SKV:s och åklagarnas hittillsvarande uppfattning efter HD:s dom i NJA 2013 s. 502 är felaktig, när de anför att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende kan anses inlett först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL och inte redan när SKV skickar brev om att stämning kan ske till företrädare för den juridiska personen. Jag har nämnt under punkt B. i avsnitt 3.5 att en mer djupgående prövning av *ne bis in idem*-principen bör ske än vad som följer av NJA 2013 s. 502, varvid jag har hänvisat till att jag anförde redan i avsnitt 10.3 i Forssén 2015 att det föreligger ett behov av nya sådana prövningar i HD.

²¹⁵ Se 35 § första st. FPL och även prop. 2002/03:128 s. 33.

²¹⁶ Jfr även avsnitt 10.4 i Forssén 2015.

Nyss nämnda frågeställning om behovet av nya prövningar i HD av *ne bis in idem*-principen beträffande åklagares beslut i en åtalsfråga i förhållande till frågan om att inleda ett företrädaransvarsärende från SKV:s sida utgjorde fråga B) i avsnitt 10.3 i Forssén 2015. Här får jag nämna att jag också tog upp en annan fråga där på temat *ne bis in idem*, fråga A). Fråga A) gällde huruvida *ne bis in idem*-principen skulle vara begränsad till att omfatta skattetillägg och skattebrott när det är fråga om enskilda firmor (fysisk person). Ska principen exempelvis gälla också när fråga är om ett företag som bedrivs i AB, där enbart en (1) aktieägare/styrelseledamot finns (jämför en suppleant)? Behövs en sådan nyansering?

Min konklusion beträffande fråga A) blev att rättsläget bör utvecklas ytterligare efter NJA 2013 s. 502 beträffande betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen, och att det gäller särskilt för den situationen att en fysisk person har valt att bedriva verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant) i stället för under enskild firma. HD:s inställning av innebörd att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger inte skulle gälla när ett skattetillägg riktar sig mot en juridisk person strider enligt min uppfattning mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet beträffande företagsform. Av förarbetena framgår att en strävan var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och till beskattningen av AB.²¹⁷

Det som bör ägnas särskild uppmärksamhet på temat val av företagsform i förevarande hänseende är enligt min mening de områden inom beskattningsrätten där kompetens har tilldelats EU:s institutioner av Sveriges Riksdag (se avsnitt 1.7.2). Jag har ovan i detta kapitel särskilt beträffande 59 kap. 14 § SFL rest frågan om det var befogat av HFD att i RÅ 2009 ref. 72 förklara företrädaransvarsinstitutet förenligt med EU-rätten utan att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (jfr avsnitt 1.7.2). Jag reser samma fråga i allmänhet beträffande företrädaransvarsinstitutet när det gäller frågan om val av företagsform, och då särskilt när den grundläggande skattefrågan gäller ett sådant område där kompetens tilldelats EU, såsom beträffande mervärdesskatten, varvid jag får anföra följande till stöd för att det föreligger ett behov av en ny prövning efter NJA 2013 s. 502 beträffande betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen. Av huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första st. i EU:s mervärdesskattedirektiv, framgår genom uttrycket *den som* att regeln

²¹⁷ Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517.

omfattar såväl fysiska personer som juridiska personer, t.ex. ett AB. Det finns således inget stöd i EU-rätten, när den styr den materiella beskattningsregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som är beskattningsbar person, för att göra en åtskillnad med avseende på aktuell företagsform.

Efter Forssén 2011 gjordes, genom SFS 2013:368, en ändring i ML såtillvida att begreppet yrkesmässig verksamhet och kopplingen för det till begreppet näringsverksamhet i 13 kap. IL utmönstrades, varvid i stället nämnda direktivbestämmelse implementerades i 4 kap. 1 § ML för bestämningen av det momsmässiga skattesubjektet. Eftersom en företrädare för exempelvis ett AB har talerätt också beträffande det underliggande beslutet från SKV i själva skatteärendet avseende AB:et (se avsnitt 2.1.1), bör den förfarandemässiga rätten inte begränsas till att gälla först när SKV har lämnat en stämningsansökan mot vederbörande till förvaltningsrätten och så bör framför allt inte vara fallet när det gäller fråga om ett betalningsansvar för företrädaren avseende en skatteregel som materiellt sett omfattas av EU-rätten, såsom beträffande mervärdesskatt. På så sätt anser jag att behovet av nya prövningar av *ne bis in idem*-frågan efter NJA 2013 s. 502 är särskilt påkallat för sådana fall. Jag anser att det behovet föreligger avseende både fråga A) och fråga B), men att det jag anför beträffande fråga A) gör skälen för nya prövningar starkare avseende fråga B). När det gäller områden inom skatterätten där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsreglerna, ska enligt min mening definitivt ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende anses inlett redan genom SKV:s brev till företrädaren för AB:et, och inte först när SKV har lämnat in en stämningsansökan mot denne hos förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL, och jag föreslår också ovan i detta kapitel ett sådant förtydligande från lagstiftaren av rättssäkerhetsmässiga skäl.

Sålunda anser jag att det är ett särskilt allvarligt problem rättssäkerhetsmässigt sett om HFD inte meddelar prövningstillstånd och, vid behov, inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen i frågor där EU-rätten styr innehållet i de materiella beskattningsreglerna. Då kan enligt min mening inte heller ett beslut om ”ej prövningstillstånd” från HFD få stå i vägen för ett förhandsavgörande från EU-domstolen i en anknytande företrädaransvarsfråga, bara för att HFD i RÅ 2009 ref. 72, utan att just inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen, har ansett att företrädaransvarsinstitutet är förenligt med EU-rätten (jfr avsnitt 1.7.2). I detta sammanhang får nämnas att EU-kommissionen framförde kritik angående att de högsta domstolsinstanserna i Sverige var alltför återhållsamma med att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen. EU-kommissionen var beredd att föra fördragsbrottstalan i frågan. Det ledde till att en lag infördes den 1 juli 2006 – lag (2006:502) med vissa bestämmelser om förhandsavgörande från EG-domstolen – av innebörd att de högsta domstolsinstanserna numera är skyldiga att i mål där EU-

rätten aktualiseras särskilt motivera genom angivande av skälen därtill, om de beslutar att inte inhämta förhandsavgörande.²¹⁸

Dessutom får jag i sammanhanget nämna att underinstanserna ibland inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen. Så skedde i exempelvis Haparanda tingsrätts mål nr B 550-09, där rätten 2010-11-02 beslutade att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (mål C-617/10). Av intresse här är att HD hänvisade i ovan nämnda NJA 2013 s. 502 till bl.a. just EU-målet C-617/10 (Åkerberg Fransson).²¹⁹

Skattetillägg och anstånd

Att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende, enligt SKV:s och åklagarnas hittillsvarande uppfattning efter HD:s dom i NJA 2013 s. 502, skulle inledas först när SKV stämmer den förmente företrädaren för en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, och inte redan genom SKV:s första brev till företrädare, är enligt min mening inte heller förenligt med att bolaget i skatteärendet/-målet på dess ansökan därom ska medges anstånd av SKV enligt 63 kap. 7 § första st. SFL med ev. krav på skattetillägg, om bolaget i sakfrågan och/eller i skattetilläggsfrågan har begärt omprövning hos SKV eller överklagat SKV:s beslut. Anståndet med betalningen av skattetillägget ska enligt 63 kap. 7 § tredje st. SFL gälla fram till dess att SKV eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet (se avsnitt 2.4.1). I ett skatteärende/-mål för bolaget har, som nämnts (se avsnitt 2.4.1), SKV att *ex officio*, dvs. även när den skattskyldige inte har framställt yrkande därom, pröva befrielsegrunderna beträffande skattetillägg. I ett företrädaransvarsmål verkar det dock, som också har nämnts (se avsnitten 2.3.1 och 2.4.1), åligga den enskilde att hemställa att ett mål om skatt kumuleras med företrädaransvarsmålet, för att förvaltningsdomstolens utredningsskyldighet enligt 8 § första st. FPL (officialprincipen) ska komma att effektivt beakta befrielsegrunderna även i företrädaransvarsmålet och den del som omfattar skattetillägg. Företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattekravet, dvs. om SKV *ex officio* beslutar om befrielse helt eller delvis från skattetillägg för bolaget kan SKV inte ta upp det i en stämmningsansökan mot bolagets företrädare. Emellertid är det en urvattnad princip rättssäkerhetsmässigt sett för företrädaren, om denne inte ens inser vikten av att befrielsegrunderna prövas i skattetilläggsfrågan, och därför inte klagat för bolagets räkning beträffande ett påfört skattetillägg, oavsett om SKV går vidare med stämning i företrädaransvarsärendet

²¹⁸ Se Bernitz 2010 s. 77. Lagen i fråga ersatte för övrigt lagen (1997:895) om rätt för svensk domstol att begära förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol i vissa fall. Se även avsnitt 1.2.6 i Forssén 2011.

²¹⁹ Se även avsnitt 10.3 i Forssén 2015.

eller inte. Under tiden fram till dess att SKV bestämmer sig för om stämning ska ske eller inte bör således enligt min mening SKV:s åtgärder också omfattas av rättssäkerhetsmässiga bedömningar, varför ett förfarande enligt företrädaransvarsreglerna bör anses inlett redan när SKV skriver sitt inledande brev till den förmente företrädaren för bolaget (jfr avsnitt 2.4.1).

Om inte SFL kompletteras med att SKV uttryckligen har att *ex officio* iaktta befrielsegrunderna beträffande skattetillägg också i företrädaransvarsmål, är det enligt min uppfattning påkallat, såsom jag har anfört ovan (se avsnitt 2.4.1), att 63 kap. 7 § SFL kompletteras med att anstånd med skattetillägg ges i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten. Jag anser att rättssäkerheten för den enskilde också kräver detta. Förutom till vad nyss nämnts återknyter jag också i det hänseendet till vad jag tidigare har framfört i framställningen om att företrädaransvaret (utan att utgöra en ny strafform) i princip ska träffa ett straffvärt förhållningssätt från företrädarens sida (se avsnitt 2.4.1). Anstånd med skattetillägg bör därför enligt min uppfattning kunna ges också i samband med företrädarens överklagande av ett företrädaransvarsmål till kammarrätten utan att det krav på prövningstillstånd som idag annars uppställs enligt 67 kap. 27 § 8 SFL för prövning i kammarrätten av förvaltningsrättens beslut om anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omfatta sådant fall. Det undantaget bör enligt min mening särskilt skrivas in i anståndsregeln 63 kap. 7 § SFL (se avsnitt 2.4.1).

SKV framhöll, som nämnts (se avsnitt 1.8), i en promemoria 2015-11-25 bl.a. att det nya anståndsinstitut som infördes i och med att SFL infördes 2012, dvs. 63 kap. 23 § som innebär att SKV får bevilja anstånd utan ansökan därom om det kan vara till fördel för det allmänna, har givit SKV möjligheter att hjälpa företag som är livskraftiga, men som tillfälligt drabbats av en likviditetskris att undvika en situation som kan leda till att företrädaransvar uppkommer. Enligt 63 kap. 2 § SFL får SKV, till skillnad från beträffande övriga anståndsregler i 63 kap. SFL – såsom t.ex. nämnda 7 § – bevilja anstånd enligt 63 kap. 23 § utan att ansökan därom skett, dvs. *ex officio*. Det är dock enligt min mening något som inte kan väga upp de rättssäkerhetsmässiga riskerna för den enskilde med att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende inte skulle anses föreligga, innan SKV stämmer den förmente företrädaren för en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, inför förvaltningsrätten för bolagets obetalda skatter och avgifter. Jag förordar empiriska studier på dessa temata och att lagstiftaren inte bara nöjer sig med utredningar som knappast kan anses tillgodose utredningsmässiga krav redan på grund av att de är uppseendeväckande korta tidsmässigt sett, såsom SKV:s utredning, där regeringen gav SKV uppdraget 2015-09-17 och SKV var klar med sin

promemoria 2015-11-25 – dvs. på bara drygt två månader. Om de frågeställningar på temat rättssäkerhet för den enskilde som jag tar upp enligt vad jag nyss har anfört inte blir föremål för en genomgripande utredning, bör de enligt min uppfattning tas med i processer i samband med att övriga frågor på temat rättssäkerhet med företrädaransvarsinstitutet prövas mot EKMR, och även mot EU-rätten.

Faktisk gällande rätt och rättskällor såsom SKV:s handledningar

Jag återknyter slutligen till fenomenet med utvecklingen av en faktisk gällande rätt hos SKV och underinstanserna i förvaltningsdomstolarna, som jag berör i avsnitt 3.5 och närmare bestämt till punkt D. Här anför jag särskilt beträffande SKV:s handledningar, och fenomenet med dem som rättskällor beträffande en sådan faktisk gällande rätt, att det inte går att följa SKV:s inställning i en viss fråga år från år. Problematiken är framför allt följande i det hänseendet, vilket jag har tagit upp i förordet i Forssén 2018 (5):

- Det är ett problem för såväl praktiker som forskare, att SKV i sina momshandledningar, som numera enbart publiceras i digital form, inte ger ut uppdaterade hela årgångar. I stället byggs en handledning (från 2014) på med pdf-filer avsnitt för avsnitt. Det går inte att utläsa när i tiden något har utmönstrats, ändrats eller tillförts i handledningen.
- Under arbetet med min doktorsavhandling [första upplagan av Forssén 2018 (1)] blev jag varse detta problem beträffande SKV:s handledning om skatteförfarandet, som gavs ut med anledning av införandet av skatteförfarandelagen 2012. För mig personligen spelade det ingen roll, eftersom jag var klar med mitt arbete, men för dagens forskare lär detta försvåra för dem att enkelt få en överblick och kunna gå vidare med studier av rättsläget. Detsamma gäller också för exempelvis ett ombud eller en domare i en process som berör momsens, såsom när talan förs även i det underliggande skattemålet till ett pågående företrädaransvarsmål (se avsnitt 2.1.1). SKV har givit ut en handledning om skatteförfarandet också 2013, men därefter har ingen ny sådan givits ut, utan tekniken med pdf-filer avsnitt för avsnitt verkar komma att råda även beträffande den handledningen.
- Jag tog upp informationsfrågan med SKV i samband med nämnda arbete, och jag har också försökt att intressera den forskargrupp som jag var knuten till vid Örebro universitet.
- SKV borde dessutom, för att uppfylla samma behov av lättillgänglig information på momsområdet, återuppta traditionen

med att publicera SFS avseende mervärdesskatteförfattningarna med en förteckning över ändringar och förarbeten. Det intresserade inte heller forskarna. Jag har dock löst SFS-frågan för i stort sett hela skatteområdet, och därmed för såväl rättstillämpare som för forskare, genom Forssén 2018 (6), varigenom den också har fått sin lösning för SFS som avser företrädaransvarsreglerna historiskt sett.

BILAGA 1

Utdrag ur 59 kap. SFL, 11-24 §§

(Hämtat 2019-06-01 från [www.riksdagen.se/Dokument & lagar](http://www.riksdagen.se/Dokument&lagar).)

Ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag

11 § 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.

Ett beslut om ansvar i fråga om skattetillägg får inte fattas, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafföreläggandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som beslutet om ansvar skulle avse. *Lag (2015:633).*

Företrädaransvar

Förutsättningar för företrädaransvar

12 § Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen 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.

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

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

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

14 § 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.

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

Förfarandet

16 § Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.

Ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av beslutet om den skatt eller avgift som ansvaret gäller.

17 § Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om det finns en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 19 §.

Skatteverket får inte ansöka om företrädaransvar i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafförelägandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som ansökan skulle avse. *Lag (2015:633)*.

18 § Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar om företrädaren begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om betalningsskyldighet inte kommer att fastställas.

Företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Överenskommelse om företrädaransvar

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

Om talan om företrädaransvar har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet har återkallats och målet avskrivits.

Skatteverket får inte träffa en överenskommelse i fråga om skattetillägg, om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av ett väckt åtal, utfärdat strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och åtalet, strafförelägandet eller beslutet om åtalsunderlåtelse avser samma fysiska person som överenskommelsen skulle avse. *Lag (2015:633)*.

20 § Om en överenskommelse fullföljs inom rätt tid, ska staten avstå från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende de skulder som omfattas av överenskommelsen.

En överenskommelse som inte fullföljs inom rätt tid upphör att gälla. Belopp som företrädaren har betalat in till Skatteverket på grund av överenskommelsen ska då tillgodoräknas företrädaren. Den juridiska personens skulder ska ökas med motsvarande belopp.

Regressrätt

21 § En företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

Ansvar för redare

22 § Om den som betalar ut ersättning för arbete till sjömän har fast driftställe i Sverige bara på fartyg, svarar redaren för att utbetalaren fullgör sina förpliktelser som om redaren själv har haft förpliktelserna.

En redare som har betalat skatt eller avgift enligt första stycket har rätt att kräva utbetalaren på beloppet.

Ansvar för beskattningsbara personer i en mervärdesskattegrupp

23 § Om huvudmannen för en mervärdesskattegrupp inte har fullgjort skyldigheten att betala mervärdesskatt, är varje annan beskattningsbar person som ingår i gruppen tillsammans med huvudmannen skyldig att betala skatten till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen har bedrivit under den tid den beskattningsbara personen varit medlem i gruppen. *Lag (2013:369)*.

Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag

24 § Om Skatteverket inte har beslutat om att säkerhet för slutlig skatt ska ställas enligt 58 kap. 1 §, är den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten i företaget tillsammans med företaget skyldig att betala företagets slutliga skatt. Om den avyttrade andelen avser ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, är den som har avyttrat andelen tillsammans med den som förvärvat andelen skyldig att betala förvärvarens slutliga skatt.

Betalningsansvar för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten får uppgå högst till det belopp som säkerhet skulle ha ställts för om sådan hade beslutats.

Om säkerhet för slutlig skatt har ställts, ska den tas i anspråk innan Skatteverket beslutar om betalningsskyldighet för den som har avyttrat andelen eller den aktiebaserade delägarrätten.

BILAGA 2

Exempel på svar på SKV:s inledande brev om företrädaransvar

Skatteverket
Att: xxx
Kontor xxxx
xxx xx X-stad

2019-xx-xx

Dnr xxx

Svar på Skatteverkets (SKV) förfrågan av 2019-xx-xx

SKV ställer ett antal frågor vilka enligt SKV:s rubriksättning får förstås avse s.k. företrädaransvar enligt 59 kap. 12-14 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. SKV avslutar frågeomgången med en sista fråga, som lyder: "Vilka omständigheter vill Du anföra som skäl för att undgå personligt betalningsansvar?" SKV anger som "Yrkat belopp" xxx.xxx kronor, och att det avser mervärdesskatt för xxx AB (nedan Bolaget – org.nr xxxxxx-xxxx) – fördelat på följande delbelopp och förfallodagar:

xx.xxx kr,	201x-xx-xx
xx.xxx kr,	201x-xx-xx
xx.xxx kr,	201x-xx-xx
<u>xx.xxx kr,</u>	201x-xx-xx

xxx.xxx kr

SKV nämner att SKV önskar erhålla "underlag för ett riktigt beslut" i frågan om SKV ska gå från att SKV "överväger att väcka talan om personligt betalningsansvar" för mig till att realisera det genom en stämmingsansökan till förvaltningsrätten. SKV "noterar" också att jag "inom kort" ska erhålla "konkursutdelning med ca xxx.xxx kr", och föreslår att "dessa medel" kan "användas" i "en ekonomisk uppgörelse" med SKV.

Uppgifterna ovan tyder på att SKV har gått igenom konkursbouppteckningen av 2019-xx-xx respektive förvaltarberättelsen av 2019-xx-xx för Bolaget i konkurs. Det är också den bevisning som brukar åberopas av SKV i samband med talan om företrädaransvar, så jag utgår från att SKV kommer att anföra vad som står i förvaltarberättelsen från konkursförvaltaren advokat xxx vid en stämmingsansökan till förvaltningsrätten mot mig.

Av förarbetena framgår att SKV har bevisbördan för att rekvisiten för ansvar enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL är uppfyllda, och att jag har bevisbördan, för det fall SKV lyckas med nyss nämnda, för att särskilda skäl enligt 59 kap. 15 § SFL skulle föreligga för befrielse helt eller delvis från betalningsskyldighet (se prop. 2002/03:128 s. 26 och 27). Även om förevarande slag av mål inte utgör mål om skatt, utan om

betalningsskyldighet för annans skatt, framgår också av förarbetena att lagstiftaren noterar att officialprincipen ålägger SKV utredningsskyldighet i dessa hänseenden (se prop. 2002/03:128 s. 27).

Ovan sagda innebär att jag inte har någon legal skyldighet att medverka till att belasta mig själv, men jag inser också att jag löper en processrisk om SKV ändå skulle stämma mig. Av processekonomiska skäl får jag därför besvara SKV:s förfrågan med att jag har varit företrädare för Bolaget för de tidpunkter som SKV nämner i sitt *brev* till mig, vilket också framgår av förvaltarberättelsen från konkursförvaltaren, där jag helt riktigt nämns som *ensam styrelseledamot/en av styrelseledamöterna* i Bolaget. Jag utgår tills vidare från att beloppen som SKV nämner är riktiga i sig, men jag får med hänvisning till förvaltarberättelsen anföra att SKV inte har någon bevisning som skulle visa att jag agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet med Bolagets ekonomi och att jag därmed skulle ha ådragit mig ansvar enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL.

- På sidan X i förvaltarberättelsen anger konkursförvaltaren advokat xxx att ”det har inte framkommit något under utredningen som givit mig anledning att anta att någon är skyldig att återbetala medel enligt 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL, ej heller anledning till antagande att någon är skadeståndsskyldig enligt 29 kap. 1 § ABL”.
- Ett skadeståndsansvar enligt 29 kap. 1 § ABL handlar om ett förhållningssätt från t.ex. styrelseledamot av innebörd att ekonomin i företaget åsidosatts uppsåtligt eller av *oaktsamt*.
- En stämmningsansökan kommer rimligen att handla om att *SKV* försöker visa att jag agerat *grovt oaktsamt* enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL när det gäller att sköta om att Bolaget betalar sina skatter och avgifter, men då har det alltså inte täckning i *förvaltarberättelsen* från konkursförvaltaren angående skötseln av ekonomin i Bolaget, eftersom den *inte ens* innebär att jag – eller någon annan för den delen – skulle ha agerat *oaktsamt* med Bolagets ekonomi.

Det sagda innebär att jag inför en förhandling med SKV angående dess förslag till uppgörelse önskar få svar på om SKV har någon annan utredning än konkursförvaltarens, och hur den i så fall skulle visa att jag har agerat grovt oaktsamt. Det kräver, enligt de ursprungliga förarbetena till det här lagstadgade undantaget från den grundläggande principen om personlig frihet från ansvar för delägare beträffande aktiebolagets skulder, att SKV kan visa att jag uppvisat ett straffvärt beteende med avseende på Bolagets ekonomi (se SOU 1965:23 s. 187).

Om SKV, efter dessa påpekanden, fortfarande anser att SKV har anledning att överväga stämmningsansökan mot mig, får jag – inför möte med SKV, där jag biträds av ombudet xxx som redan har biträtt med upprättande av detta svar – hemställa, med hänvisning till lagstiftarens uppfattning om SKV:s utredningsansvar, att SKV besvarar

dels frågan om betydelsen av konkursförvaltarens utredning, dvs. förvaltarberättelsen (som bifogas här),

dels frågan om det finns någon utredning vid sidan av den,

dels vad SKV, för det fall SKV anser sig ha belagt att grund föreligger för ansvar enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL, har utrett frågan om befrielse enligt 59 kap. 15 § SFL.

Det underlättar inte bara sakens rätta utredande för det fall SKV skulle stämma mig, utan också diskussionerna vid ett utomprocessuellt möte med SKV, där mitt motiv till

ett sådant helt enkelt är processekonomiska skäl av innebörd att det är ett obehag i sig att framträda inför domstol för den som inte är vand vid det. Jag utgår också från att SKV tar sitt utredningsansvar på allvar, och tar fasta på SKV:s i förfrågan till mig angivna ambition att åstadkomma ett ”underlag för ett riktigt beslut”.

Tills vidare besvarar jag enbart SKV:s frågor enligt ovan, varvid jag, beträffande den sista av dem, får framhålla att jag inte anser mig omfattad av personligt betalningsansvar enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL, eftersom jag vet att jag inte har haft uppsåt att behålla Bolagets medel avsedda för betalning av skatter och avgifter för egen personlig del. Jag åberopar förvaltarberättelsen till stöd för att det inte heller finns belägg för att jag skulle ha agerat grovt oaktsamt, eftersom det skulle handla om ett straffvärt beteende och konkursförvaltarens utredning visar att jag inte ens har ådragit mig något skadeståndsansvar gentemot Bolagets borgenärer, där SKV är en av dem. Jag anför också att om SKV skulle anse sig ha grund för stämningsansökan mot mig, har SKV ändå att beakta att den utredning som finns visar att åtminstone särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från beloppskravet föreligger enligt 59 kap. 15 § SFL.

Jag hemställer för övrigt, med hänvisning till 43 kap. 1 § SFL, att SKV ger mig möjlighet att inge kostnadsräkning för juridiskt biträde, innan ärendet avslutas.

X-stad som ovan

xxx
xxx gatan xx
xxx xx X-stad

Bifogat:

- Kopia på förvaltarberättelsen av 2019-xx-xx från konkursförvaltaren i xxx AB:s konkurs, advokat xxx

BILAGA 3

Exempel om oredovisade intäkter och företrädare i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen SFL resp. företagsledare för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag i 56 kap. IL samt utdrag ur RÅ 1980 1:56 och ur 56 kap. IL

Exemplet

A är ensam delägare i ett aktieföretag, AB X. SKV har gjort en skatterevision och anför i beslut att AB X inte har redovisat intäkter om 1 000 000 kr. Vad kan konsekvenserna bli beloppsmässigt för AB X och A (jag bortser från skatteavdrag, då det inte utgör kostnad för bolaget)?

- AB X intäkter ökar med de av SKV påstådda oredovisade intäkterna, 1 000 000 kr.
- SKV anför sannolikt, och då med hänvisning till RÅ 1980 1:56, att de oredovisade intäkterna har stått till A:s förfogande som huvudaktieägare, *företagsledare*, och fattar beslut om höjning av A:s lön, inkomst av tjänst, med 1 000 000 kr.
- SKV beslutar om höjda arbetsgivaravgifter för AB X med 314 200 kr (31,42 % x 1 000 000).
- SKV beslutar om höjd utgående moms för AB X med 250 000 kr (jag antar att omsättningar i AB X normalt sett är skattepliktiga och omfattas av den generella momssatsen 25 %).
- Inkomst av näringsverksamhet (NRV) i AB X kommer att påverkas i negativ riktning: höjda intäkter 1 000 000 kr minskas med ökade kostnader om 1 564 200 kr
[Löneuttag, 1 000 000 kr, höjda arbetsgivaravgifter, 314 200 kr, höjd utgående moms, 250 000: Summa höjda kostnader, 1 564 200 kr]
- *Konsekvenserna för AB X:*
Inkomst av NRV minskar med 564 200 kr (1 000 000 – 1 564 200). Om redovisad inkomst av NRV var högst 564 200 kr ökar således inte bolagsskatten. Om redovisad inkomst av NRV var mindre än 564 200 kr fastställs ett underskott i NRV.
Höjda arbetsgivaravgifter ska betalas om 314 200 kr

Höjd utgående moms medför ytterligare skatt att betala om 250 000 kr (jag antar att eventuell överskjutande ingående moms hos bolaget har reglerats före SKV:s beslut).

- *Konsekvenserna för A*: höjd inkomstskatt pga höjningen av inkomst av tjänst

Ovanstående konsekvenser kan AB X respektive A bemöta genom begäran om omprövning eller överklagande av SKV:s beslut. Ärendena utgör **skattemål** i förvaltningsdomstolarna.

Om AB X inte betalar de höjda arbetsgivaravgifterna och/eller momshöjningen, kan SKV enligt 59 kap. 16 § SFL ansöka hos förvaltningsrätten om att rätten ska besluta att A, som **företrädare** för bolaget, ska åläggas solidariskt betalningsansvar avseende bolagets skulder (jfr även 67 kap. 4 § SFL). SKV inleder med ett brev till A, och stämmer denne om överenskommelse om betalning inte kommer till stånd med A. Ärendet utgör ett **företrädaransvarsmål** i förvaltningsdomstolarna.

SKV yrkar inte på företrädaransvar för A i förvaltningsrätten avseende skattetillegg för AB X, men kan göra så senare. SKV *ska* nämligen på ansökan av AB X bevilja anstånd med krav på skattetillegg tills förvaltningsrätten avkunnat dom i bolagets skattemål (se 63 kap. 7 § SFL). Om negativ dom: gör ev. konkursansökan för AB X direkt.

Kan A anföra något beloppsmässigt sett som mildrar SKV:s åtgärder mot denne?

Svar: Ja. Eftersom AB X är ett fåmansföretag enligt 56 kap. 2 § IL, kan A anföra i skattemålen för denne och bolaget att de oredovisade intäkterna har utbetalats som lön till anställda och/eller att A tagit ut det som stått till dennes förfogande som utdelning. A:s argument är ägnade att bryta presumtionen enligt RÅ 1980 1:56 om att oredovisade intäkter helt stått till dennes eget förfogande som oredovisad lön. (Jag bortser f.ö. från alternativet utbetalningar till leverantörer/uppdragstagare.) Till den del de oredovisade intäkterna anses utgöra *utdelning* till A minskar A:s skattebelastning typiskt sett genom fåmansföretagsreglerna i 57 kap. IL [utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag kan omfattas av beskattning i tre delar (jfr 57 kap. 20, 20 a, 21 och 22 §§ IL)].

Därigenom minskar höjningen av arbetsgivaravgifterna för AB X, då inkomst av tjänst som omfattas av reglerna i 57 kap. IL, i likhet med kapitalinkomster, inte omfattas av arbetsgivaravgifter (se 2 kap. 23 § SAL). Konsekvensmässigt minskar beloppet som kan drabba A i företrädaransvarsmålet. [Dessutom ökar inkomst av NRV hos AB X, då

utdelning inte utgör kostnad. Det kan medföra bolagsskatt i exemplet.] Höjningen av momsen för AB X påverkas däremot inte av utdelningsfrågan, och därmed inte heller momsbeloppet som kan drabba A i företrädaransvarsmålet.

Utdrag ur RÅ 1980 1:56 [Utdraget består i s. 176 i RÅ 1980, där en del av vad majoriteten i HFD (tid. Regeringsrätten) yttrade i målet återges.]

”digheterna rörande medlens undanhållande och därmed sammanhängande förhållanden.

Enligt vedertagen praxis gäller som allmän regel att huvudaktieägare i ett familjebolag beskattas personligen för medel, som obehörigen uteslutits från bokföring hos bolaget, förutsatt att medlen inte under beskattningsåret använts för att bestrida kostnader för bolaget. Medlen betraktas som uttagna ur bolaget av huvudaktieägaren, antingen som lön eller som utdelning. Denna praxis bygger på tankegången att det är huvudaktieägaren själv som bestämmer vilka intäkter som skall tas upp i bolagets räkenskaper och vilka som eventuellt skall uteslutas; undanhållna medel står till huvudaktieägarens förfogande och det är han som bestämmer hur de undanhållna medlen skall användas.

Denna praxis bygger således på antagandet att de undanhållna medlen stått till huvudaktieägarens förfogande. I de allra flesta fall torde också ett sådant antagande vara berättigat utan att särskild utredning förebringas därom. Om det emellertid i undantagsfall skulle föreligga den situationen – såsom X [*Anm.*, jag har här och nedan ändrat huvudaktieägarens namn till X] gör gällande i förevarande mål – att medel utan huvudaktieägarens vetskap obehörigen frånhänts bolagets rådighet, föreligger ju inte den för nämnda praxis presumerade förutsättningen att medlen stått till huvudaktieägarens förfogande. I sådant fall synes berörda praxis inte kunna upprätthållas. Även om en huvudaktieägare och företagsledare i ett fåmansbolag ur allmän synpunkt har ansvaret för att bokföringen i bolaget skötes riktigt, kan enbart detta förhållande icke – såsom taxeringsintendenten synes hävda i målet – föranleda att huvudaktieägaren personligen beskattas för icke redovisade inkomster hos bolaget.

Vid nu angivna förhållanden är det av avgörande betydelse för målet vilken tilltro som kan fästas vid X uppgift att han inte känt till att medlen undanhållits och att han ej heller förfogat över dem. De faktiska omständigheter, som X andragit rörande sin hustrus befattning med bokföringen och hennes tillvägagångssätt vid medlens undanhållande har inte satts i fråga i målet. X uppgifter att han var ovetande om hustruns förfogande står vidare i god överensstämmelse med hennes uppgifter i detta hänseende vid polisförhör. Ej heller de uppgifter i övrigt som makarna lämnat vid polisförhör synes vara motstridande i något betydelsefullt hänseende. Även om det kan synas förvånande att X, med hänsyn till de oredovisade beloppens storlek, inte insett att medel undanhållits från beskattning, kan det dock, med beaktande av vad i övrigt förekommit i målet, inte betraktas som osannolikt att X saknat sådan insikt. Taxeringsintendenten – som i regeringsrätten gjort gällande att X bör kunna eftertaxeras oberoende av om han ägt kännedom om att beloppen undanhållits på sätt X påstått – har i målet ej förebragt utredning rörande handhavandet av bolagets ekonomiska angelägenheter som kan leda till annan bedömning. X har, såvitt framgår av handlingarna i målet, ej förfogat över beloppen. Enbart den omständigheten att en del av beloppen må ha kommit honom till godo i form av höjd levnadsstandard kan rimligen inte föranleda att han beskattas härför såsom lön från bolaget.”

Utdrag ur 56 kap. IL – definitioner av fåmansföretag, fåmanshandelsbolag, delägare och företagsledare

Definitioner

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

2 § Med *fåmansföretag* avses aktiebolag och ekonomiska föreningar där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller

2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

3 § Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och privatbostadsföretag är inte fåmansföretag.

4 § Med fåmanshandelsbolag avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller

2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.

5 § Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag enligt 2 § 1 eller ett fåmanshandelsbolag enligt 4 § 1 ska en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets.

Delägare och företagsledare

6 § Med delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. När det gäller företag som avses i 2 § 2 och 4 § 2 anses som företagsledare den som har den faktiska bestämmanderätten över en viss verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

KÄLLFÖRTECKNING

1 Litteratur

Bernitz, Ulf, Kapitlet EUROPARÄTTEN i Finna rätt (s. 59-89) [Cit. Bernitz 2010]

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka och Vogel, Hans-Heinrich, Finna rätt Juristens källmaterial och arbetsmetoder (elfte upplagan). Norstedts Juridik. Stockholm 2010

Forssén, Björn, Aspekter på företrädaransvaret – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans, artikel i Balans fördjupningsbilaga nr 2/2019, s. 18-21 (Publicerad på www.tidningenbalans.se 2019-05-14. Se även: www.forssen.com.)

Forssén, Björn, Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD, artikel i Balans fördjupning nr 3/2018 s. 3-5 (Publicerad på www.tidningenbalans.se 2018-06-12. Se även: www.forssen.com.)

Forssén, Björn, Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det? Artikel i Balans fördjupningsbilaga nr 4/2018, s. 3-5 (Publicerad på www.tidningenbalans.se 2018-11-06. Se även: www.forssen.com.)

Forssén, Björn, IMPAKT – Momsnyckeln: Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (3)] (E-bok)

Forssén, Björn, Luckor och andra brister i mervärdesskattelagen på fastighetsområdet, artikel i Balans fördjupningsbilaga nr 1/2019, s. 10-16 (Publicerad på www.tidningenbalans.se 2019-03-27. Se även: www.forssen.com.)

Forssén, Björn, Momsfråga om byggnadsentreprenader i samband med byggnadsentreprenör i konkurs, artikel i Balans fördjupningsbilaga nr 1/2019, s. 28-31 (Publicerad på www.tidningenbalans.se 2019-03-04. Se även: www.forssen.com.)

Forssén, Björn, Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (4)] (E-bok)

Forssén, Björn, Momsrullan: En handbok för praktiker och forskare. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (5)] (E-bok)

Forssén, Björn, Nya förvaltningslagen och skatteförfarandet – studiematerial. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (2)] (E-bok)

Forssén, Björn, Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst, artikel i Balans fördjupningsbilaga nr 1/2018, s. 11-13 (Publicerad på www.tidningenbalans.se 2018-01-16. Se även: www.forssen.com.)

Forssén, Björn, Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn – skapar den flera momsproblem än den löser? Artikel i Svensk Skattetidning 2007 s. 195-206 [Cit. Forssén 2007] (Se: www.forssen.com)

Forssén, Björn, Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan. Melker Förlag. Laholm 2017 [Cit. Forssén 2017 (1)] (E-bok]

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

Forssén, Björn, SFS-register över beskattningsförfarande och förvaltningsprocess. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (6)] (E-bok)

Forssén, Björn, Skattebrott och bokföringsbrott När det gäller hobbyverksamheter samt vilande aktiebolag som innehåller ägares bostadsfastighet, artikel i Balans fördjupningsbilaga nr 2/2019, s. 13-17 (Publicerad på www.tidningenbalans.se 2019-04-29. Se även: www.forssen.com.)

Forssén, Björn, Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter. Melker Förlag. Laholm 2015 [Cit. Forssén 2015] (E-bok)

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 4 Örebro universitet 2013 (Finns som öppet dokument på www.diva-portal.org.)

Forssén, Björn, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Fjärde upplagan. Melker Förlag. Laholm 2018 [Cit. Forssén 2018 (1)] (E-bok)

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB. Stockholm 2011 [Cit. Forssén 2011] (Finns som öppet dokument på www.diva-portal.org.)

Forssén, Björn, Vissa momsfrågor avseende fastighetsområdet, artikel i Svensk Skattetidning 2017 s. 309-320 [Cit. Forssén 2017 (2)] (Se: www.forssen.com)

Kristoffersson, Eleonor och Larsson, Ylva, Företrädaransvar i komparativ belysning, artikel i Svensk Skattetidning 2017 s. 672-707 [Cit. Kristoffersson och Larsson 2017]

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

Persson Österman, Roger och Svernlöv, Carl, Svenskt Näringslivs rapport från oktober 2013, SKATTERÄTTSLIGT FÖRETRÄDARANSVAR – fiskal gräddfil utan legitimitet?

2 Offentligt tryck

Bevillningsutskottets betänkanden

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

Regeringens propositioner

Prop. 1967:130 – Uppbördsfrågor

Prop. 1989/90:110 Del 1 – Reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1993/94:50 – Fortsatt reformering av företagsbeskattningen
Prop. 1993/94:99 – Ny mervärdesskattelag
Prop. 1993/94:151 – Rättssäkerhet vid beskattningen
Prop. 1994/95:19 Del 1 – Sveriges medlemskap i Europeiska unionen
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
Prop. 2016/17:180 – En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag

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. 37, 39, 40 och 90
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2005 (SKV 553 utgåva 16) – s. 83
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2009 Del 2 (SKV 554 utgåva 4) – s. 83 och 84
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2010 Del 2 (SKV 554 utgåva 5) – s. 83 och 84
SKV:s Handledning för mervärdesskatt 2014 (SKV 553 & SKV 554) – s. 104
SKV:s Handledning för skatteförfarandet 2012 – s. 104
SKV:s Handledning för skatteförfarandet 2013 – s. 104
SKV:s promemoria 2015-11-25 – Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten, dnr 131 626246-15/113 – s. 32, 103 och 104
SKV:s riktlinje 2014-03-10, dnr 131 409414-13/111 – s. 93
SKV:s ställningstagande 2014-11-27, dnr 131 652759-14/111 – s. 69

Statskontoret

Statskontorets utredning av 2018-05-17 (dnr 2017/196), Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret Med fokus på befrielse och ansånd (2018:14) [Cit. Statskontorets utredning 2018:14] – s. 33

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. 49

EU-domstolen

C-617/10 (Åkerberg Fransson), ECLI:EU:C:2013:80 – s. 102 och 120

Högsta förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)

RÅ 1980 1:56 – s. 58, 112, 113 och 114
RÅ 2002 ref. 79 – s. 53
RÅ 2003 ref. 91 – s. 15
RÅ 2006 ref. 20 – s. 43
RÅ 2007 ref. 48 – s. 59, 62, 66, 69 och 71
RÅ 2008 ref. 75 – s. 35
RÅ 2009 ref. 72 – s. 30, 62, 90, 99, 100 och 101
RÅ 2009 ref. 94 – s. 53
RÅ 2010 ref. 19 – s. 47
HFD 2011 ref. 88 – s. 21
HFD 2013 ref. 48 – s. 93
HFD 2013 ref. 71 – s. 53
HFD 2013 ref. 75 I – s. 75
HFD 2013 ref. 75 II – s. 75
HFD 2013 ref. 75 III – s. 75
HFD 2014 ref. 35 – s. 53
HFD 2014 ref. 43 – s. 53
HFD 2015 ref. 19 – s. 39 och 62
HFD 2015 ref. 58 – s. 39, 62 och 63
HFD 2016 ref. 60 – s. 39, 62, 63 och 81
HFD 2017 ref. 12 – s. 19
HFD 2018 ref. 4 – s. 61 och 62

Kammarrätten i Stockholm

Kammarrätten i Stockholms dom av 2017-09-27, mål nr 5824-17; Avd. 05 (lagakraftvunnen) – s. 81

Kammarrätten i Stockholms mål nr 646-19; Avd. 2 (ej avgjort ännu när denna bok skrivs – målet föredrogs 2019-05-21) – s. 82

Förvaltningsrätten i Stockholm

Förvaltningsrätten i Stockholms beslut av 2017-08-23, mål nr 19114-17; Avd. 20 (överklagades – jfr Kammarrätten i Stockholms mål nr 5824-17; Avd. 05) – s. 81
Förvaltningsrätten i Stockholms dom 2018-11-20, mål nr 4021-18; Avd. 21 (överklagades – jfr Kammarrätten i Stockholms mål nr 646-19; Avd. 2) – s. 82

Högsta domstolen

NJA 1957 s. 757 – s. 24
NJA 1957 s. 761 – s. 24
NJA 1969 s. 326 – s. 58, 59, 60 och 62
NJA 1971 s. 296 I – s. 57-59, 63, 65 och 69-72, 74 och 75
NJA 1971 s. 296 II – s. 57, 71 och 74
NJA 1971 s. 296 III – s. 57, 71 och 74
NJA 1971 b 27 – s. 65
NJA 1972 s. 115 I – s. 59, 69, 70, 71 och 74
NJA 1972 s. 115 II – s. 59, 69, 70, 72, 75 och 76
NJA 1972 s. 205 – s. 71-73
NJA 1973 s. 544 – s. 71-73
NJA 1973 s. 587 – s. 65 och 72
NJA 1974 s. 297 – s. 57, 64 och 72
NJA 1974 s. 423 – s. 57, 60, 67, 69-72, 76 och 77
NJA 1975 s. 480 – s. 71-73
NJA 1975 s. 745 – s. 66, 67, 69, 71 och 76
NJA 1977 s. 711 – s. 66, 67 och 69
NJA 1979 s. 555 – s. 57
NJA 1981 s. 1014 – s. 60, 66, 68 och 69
NJA 1982 s. 578 – s. 27
NJA 1985 s. 13 – s. 60, 66, 68 och 69
NJA 1994 s. 170 – s. 68
NJA 2000 s. 132 – s. 27
NJA 2003 s. 207 – s. 35
NJA 2003 s. 390 – s. 13 och 24
NJA 2010 s. 168 I och II – s. 52
NJA 2013 s. 502 – s. 20, 36, 45, 53, 55, 82, 95, 97, 99 och 100-102
SvJT 1974 rfs. 64 – s. 24 och 67

Haparanda tingsrätt

Haparanda tingsrätts beslut 2010-11-02 om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen (mål nr B 550-09 – jfr EU-mål C-617/10) – s. 102

SAKREGISTER

A conton	83	Bevisproblemen	66
ABL:s likhetsprincip	91	Bevisvärdet i en godkänd bokföring	92
Accessoriskt		Bolags skatter	35
företrädaransvaret i förhållande till		Bolagsordningen	41
det grundläggande skattekravet		Bolagsskatten	18, 25
.....	51, 102	Bolagsverket	34
Ackordsförhandlingar	59	Byggsektorn	86
Affärsmässiga avtal	54	Civilrätt	17
Aktiebolag	19, 20, 47, 97	Civilrätten	41
Aktiebolagsformen	24	Criminal charge	49
Aktieägare	41	Danmark	30
Aktiv åtgärd	59	De allmänna förvaltningsdomstolarna	
Allmän domstol	27, 35, 45, 96	17
Allmän förvaltningsdomstol	27, 35, 45,	Debatt om företrädaransvarsreglerna	
96		32
Allmän lag	16	Delvis befrielse	72, 74, 76
Allmänna ärenden	17	Delägare	41, 115
Andra former för att säkra statens		Dispositiva tvistemål	42
intäkter	92	Dispositiva tvistemålet	43
Anmälningssplikt	14	Dödsbon	22
Anstånd	48, 49, 69, 103	Edgångssammanträde	23
skattetillägg	39, 49	Effektbrott	51
Anställd företagsledares	73	Efterge	74
Ansvarsbefrielse	59	Eftergift	26, 61, 74
Ansvarsgenombrott	20	hel befrielse	76
Ansökan om företrädaransvar	35	Egenavgifter	23
Arbetsgivaravgifterna	23, 87	Eget eller närståendes aktieinnehav	72
Arbetsgivardeklaration	37	EKMR	86
Avgifter	23, 25	Ekonomisk förmåga	71
Avvecklingsåtgärd	41	Ekonomiskt intresse	71
Avvecklingsåtgärder	66	Elektroniska tjänster	38
Befrielse	61, 74	Enkelt bolag	21, 22
hel eller delvis	72	Enkla bolag	18, 20, 21
Befrielse från skattetillägg	52	Enskild firma	97
Befrielsegrunderna	51	Enskilda ärenden	17
Belgien	30	Enskilt anspråk	51
Beslut om slutlig skatt	37	Ersättning för ombudskostnaderna ..	56
Betalbrottet	51	Ett förfarande i ett	
Betalningsansånd	32, 48	företrädaransvarsärende	53
Betalningsansvar	11	EU-domstolen	31
Betalningsinställelse	59, 68, 69	EU-kommissionen	101
Betalningsskyldighet	11	Europadomstolen	49
Betalningssäkring	81	Europarätten	31
Betydande intresse i aktiebolaget <i>och</i>		EU-rätten	31
ett bestämmande inflytande i det	73	Ex officio	50, 51, 52
Bevisbördan	66	Faktisk företrädare	13, 21, 57
hos den enskilde angående		Faktisk gällande rätt	104
särskilda skäl för befrielse	46	Faktiska företrädare	19
hos SKV angående de subjektiva		Familjeföretag	57
rekvisiten	46	Farebrott	51
Bevisfråga	52	Felaktiga uppgiften	29

Felaktigt tillgodoförd överskjutande ingående moms.....	29	Förfarandemässigt förstadium till process.....	53
Finland	30	Förfaranderegler på skatteområdet	47
Flera uppbördsterminer (förfallodagar)	68	Förfarandet.....	11, 107
Formell natur.....	64, 78	Förhandla	42
Fortsatt drift av ett företag i kris.....	79	Förhandsavgöranden från EU-domstolen	101
FPL.....	31	Förlikning	42, 43
Fri etableringsrätt	31	Förskott	83
Fri rörlighet	31	Förslag till beslut	53
F-skatt	14	Förutsättningar för företrädaransvar 11, 106	
Fysiska personer.....	11, 23	Förvaltarberättelse	47
Fåmansaktiebolag.....	65, 91, 92	Förvaltarberättelsen	48
Fåmansaktiebolaget.....	72	Förvaltaruppgift	47
fåmansbolag	57	Förvaltaruppgiften	47
Fåmansbolagen.....	57, 58, 73	Förvaltningslagen.....	16
Fåmansföretag	115	Förvaltningsprocesslagen.....	17
Fåmanshandelsbolag	115	Förvaltningsrätten	17, 36
För hög överskjutande ingående moms	29	Förvaltningsrätterna	35
Fördjupad dialog mellan SKV och stora företag	93	Godkänts för F-skatt	14
Fördjupad samverkan mellan SKV och stora företag	93	Grov oaktsamhet 12, 29, 48, 58, 59, 60, 61, 64, 77	
Fördraget om EU:s funktionssätt.....	31	Grovt oaktsam.....	68
Fördragsbrottstalan.....	101	Grundläggande skattefordran.....	35, 42
Förklarad arbetsgivardeklaration....	37	Grundläggande skulden	71
Företagsledare	58, 112, 114, 115	Gränsen för var betalningsansvar uppkommer	64
Företagsrekonstruktion.....	39, 62	Gäldenären	20
Företrädaransvar.....	11, 41, 106	Handelsbolag	18, 20, 21, 106
Företrädaransvar och rekonstruktion	62	Handlingsplikt.....	59, 60, 66
Företrädaransvaret.....	42	Handläggnings- eller processekonomiska skäl överenskommelse.....	43
Företrädaransvaret accessoriskt till grundläggande skattefordran	43	HD	20
Företrädaransvaret är något annat än ett skadeståndsansvar	67	Hel befrielse.....	74
Företrädaransvarsinstitutet	11, 80	HFD	30, 35
Företrädaransvarsmål	16, 50, 113	Huvudaktieägare	58, 112
Företrädaransvarsmålen	35	Huvudaktieägare i ett familjebolag 114	
Företrädaransvarsreglernas handlingsdirigerande syfte.....	63	Huvudaktieägaren	114
Företrädaransvarstalan	35	Hög ålder	57
Företrädaransvarsärende.....	16	Högsta domstolen	20, 26
Företrädarbegreppet	13, 85	Högsta förvaltningsdomstolen	30
Företrädare	58, 113	Import av varor	25
Företrädare som kan bli betalningsskyldig.....	78	Importmoms.....	26
Företrädarens betalningsförmåga	43	Indrivningsbart.....	47
Företrädarens status.....	64, 72	Inflytande.....	71
Förfallodag	12, 76	Inkomstdeklaration	37
skatt förföll till betalning under företrädarens tid.....	39	Innehållen skatt.....	24
Förfallodagarna	68	Insett eller skäligen borde ha insett..	65
Förfallodagen	59	Insikt om att skatten inte kunde betalas i rätt tid.....	64
särskild avgift	39	Insolvens	47
		Investeringsvaror	84

Invändningar mot skattebesluten kan prövas i företrädaransvarsmålet	35
JK 58	
Juridiska personer.....	11
Justitiekanslern	58, 95
Jämka.....	74
Jämka.....	41, 42
Jämkningsdelvis befrielse.....	26, 72, 74
Jämkningsdelvis befrielse.....	76
Jämkningsmomsen	84
Kammarrätten.....	36
Kammarrätterna.....	35
KFM.....	17, 41, 42
KFM:s kompetens	71
KFM:s uttalande om möjligheter till fortsatt drift.....	66
Kommanditbolag.....	21
Kommanditdelägare	21
Komplementär	21
Komplementären	21
Konkurs.....	27, 38, 39, 47, 60
Konkursansökan	59
Konkursboet	20, 83
Konkursbon	22
Konkursbouppteckning	47
Konkursbouppteckningar får inte publiceras på Internet	47
Konkursbouppteckningen.....	23
Konkurser	74
Konkursförvaltare.....	20, 47, 83
Konkursförvaltaren.....	23
Konkursförvaltarens bedömning	48
Konkursgäldenären.....	20, 83
Kontraktsvärde	83
Kontrollbalansräkning	60
Kontrollstämma.....	60
Korporativistiska tendenser	93
Kronofogdemyndigheten.....	16, 42
Kronofogden.....	17, 42
Kumulation.....	51
Kumuleras	46
Kvittning	70
Källskatt	11, 30, 57, 72
Källskatten.....	58
Lagrådet.....	65
Legal företrädare	13, 57
Legala företrädare	19, 21
Levande bolag	38, 39, 47
Leverantörer av utrustning och kontorsmaterial	54
Likhet inför lagen	54
Likvidation	39
Likvidator	81
Likvidators betalningsskyldighet	39, 62
Lobbyism	93
Länsrätterna.....	35
Lönegarantin	93
Mannamån mot borgenärer	58, 69
Massaskulder.....	20
Mervärdesskatt	14
Mervärdesskattedeklaration	37
Mervärdesskattegrupp.....	22, 108
Moms	14, 87
Moms att betala.....	15
Muntlig förberedelse	46
Muntlig förhandling	36, 45, 46, 96
Myndighets besked om fortsatt drift	64, 75
Mål om betalningsskyldighet för annans skatt företrädaransvarsmål	35
Mål om skatt	35, 50
Målgrupp.....	72
Ne bis in idem	20, 36, 45, 52, 94
skattetillägg och skattebrott.....	52
Ne bis in idem-principen.....	82
Norge	30
Näringsidkare.....	23
Oaktsam	67
Oaktsamhet	42, 48
Oaktsamhetsrekvisit.....	24
Oaktsamt	67
Obestånd	48
Obetalda skatteavdrag	30
Objektiva rekvisiten för ansvar	54
Objektivitetsprincipen.....	54
Offentlig rätt.....	17
Offentliga försvarare	56
Offentligt ackord.....	39, 62
Officialprincipen	45
Ohälsa	57
Olämpligt från allmän synpunkt.....	43
Ombud	88
Ombudskostnaden.....	56
Ombudskostnader	89
Opartiskhet.....	54
Oriktig uppgift	51, 52, 54, 90
Oriktiga uppgiften kan i sig vara ursäktlig	70
Oriktiga uppgifter.....	14, 29, 70, 77
Otillbörligt gynnande av borgenär	48, 58, 69
Partrederi.....	22
Partshabilitet	39
Preskription	40
Preskriptionstid fem år	40

Preskriptionstiden.....	40	Skatt att betala.....	14, 83
Presumerade förutsättningen	114	Skatt att återfå.....	83
Privaträtt.....	17	Skatt eller avgift.....	14
Privaträtten	41	Skatt enligt denna lag.....	13
Proportionalitet.....	54	Skatt enligt SBL.....	13
Proportionalitetsprincipen .. 17, 39, 40, 53, 63, 95, 96, 97, 98		Skatteavdrag	11
Proportionalitetsprövning.....	63	Skatteavdrag på anställdas löner.....	14
Prövningstillstånd.....	47, 50	Skattebrottet	51
i HFD.....	36, 99	Skattebrottmålet	51
punktskatt	14	Skattebrottslagen.....	45
Punktskatt.....	90	Skattedeklaration	37
Punktskatt att betala	15	Skattedeklaration är ett samlingsbegrepp.....	37
Punktskattedeklaration	37	Skatteförfarandeutredningen.....	53
På eget initiativ.....	50	Skattekontoreformen.....	25, 49
På ämbetets vägnar.....	50	Skattekontosystemet	13, 14, 28, 30
Radio- och tv-sändningar	38	Skattekontoutdraget	23
Redare	18, 108	Skattemål	16, 35, 113
Redovisningsfrågan är svårbedömd eller ovanlig.....	70	Skatter	25
Regeringen	32	Skatterettsfrågor.....	80
Regeringsformen.....	32	Skattetillägg	21, 36, 45, 50
Regeringsrätten	35	anstånd	39, 49
Regressrätt.....	11, 40, 41, 108	Skattetillägg och anstånd	102
Rekonstruktionsförfarande	39, 63	Skattetilläggsinstitutet.....	49, 51, 54
Rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet.....	88	Skatteverket	13, 42
Resning.....	44	Skatteärendet.....	16
Revisionsplikt.....	92, 93	Skatteärendet.....	35
Riskkapital	70	Skattskyldig	13
Rätt tid.....	27	Skriftligt förfarande	45, 96
Rätt tid och ordning.....	27	Skuld till staten	18
Rättsligt förfarande.....	53	Skuldsanering	89
Rättsläget.....	27	SKV	13, 42
Rättsläget är oklart	70	SKV:s huvudkontor	97
Rättsskydd i försäkring	56	Skyldigheten att anmäla.....	37
Rättssociologisk forskning	86	Skäl för det.....	33
Rättssociologisk undersökning. 85, 92, 93		Skälig anledning	65
Rättssociologiska forskningen.....	92	Skälig misstanke	65
Rättssäkerheten	80	Skönsbeskattning	23
för den enskilde	87	Sociala avgifter	87
Rättssäkerhetsmässigt	46	Solidarisk betalningsskyldighet .25, 91	
Saklighet.....	54	Solidariskt betalningsansvar	113
Schweiz	30	Solidariskt betalningsskyldig	66
Sjukdom	71, 74	Speciallagen	16
Själva skattefrågan	51	Statens möjligheter att få betalt.....	66
Skadan	42	Statskontoret	32
Skadestånd	48	Stiftare.....	41
Skadeståndsansvar.....	24, 41, 67	Straffbarhet	25
Skadeståndsansvaret.....	41	Straffform.....	49, 50, 58
Skadeståndsmål	95	Straffrättsliga inslag	17
Skadeståndreglerna	41	Straffvärt beteende	60
Skadeståndstalan	24	Strafföreläggande.....	45
Skalbolag.....	18, 22, 108	Styrelseledamot.....	19, 41, 57, 73
		Ställföreträdarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter ...	74

Ställföreträdarens egen ekonomiska förmåga.....	74	Uppbördsbrott.....	24, 58, 69
Stämningansökan.....	17, 35, 36	Uppbördsbrottet.....	25, 50, 51, 58
Subjektiva rekvisit.....	85	Uppbördsbrottet avskaffades.....	58
Subjektiva rekvisit för		Uppbördsfrågor.....	23
betalningsskyldighet.....	78	Uppbördsförordningen.....	11
Subjektiva rekvisiten.....	29, 41, 58, 70	Uppbördslagen.....	11
uppsåt eller grov oaktsamhet.....	13	Uppbördstermin.....	76
Subsidiaritet.....	31	Uppbördsterminen.....	59
Subsidiär.....	31	Uppbördsterminerna.....	68
Svaromål.....	36	Uppenbart anställningsförhållande...14	
Svår materiell beskattningsfråga.....	91	Uppsåt.....	29, 48, 77
Svår skatterättslig regel.....	52	Uppsåt och grov oaktsamhet.....	70
Särskild avgift		Uppsåtligen.....	12, 58
förfallodag.....	39	Ursprungliga förfallodagen.....	27
Särskild mervärdesskattedeclaration		Ursäktliga fall.....	64, 70, 77
på elektronisk väg.....	38	Utomprocessuell uppgörelse.....	43
Särskilda ordningar för mervärdesskatt		Utomprocessuell överenskommelse.....	43
.....	38	Utredning materiellt sett.....	46
Särskilda skattedeclarationer för		Utredning.....	36
mervärdesskatt respektive		Utredningsmaskineri.....	54
punktskatt.....	37	Utredningsskyldighet.....	43, 45, 51, 52
Särskilda skäl... 11, 22, 33, 48, 60, 71, 73, 74, 75		Utredningsskyldigheten.....	46
Särskilda skäl för befrielse.....	92	Utredningssvårigheter.....	43
Särskilda skäl för befrielse från		VD.....	19, 41, 57, 59, 73
betalningsskyldighet.....	78	Verkställande direktören.....	19
Särskilt om 59 kap. 14 § SFL... 28, 79, 89		Verkställbarheten.....	48
och befrielsegrunderna i 59 kap. 15		Verkställbart.....	47
§ SFL.....	77	Vinstutdelningsbegränsningen.....	48
Talan.....	38	Värderingsproblem.....	43
om den grundläggande		Ålder.....	71, 74
skattefordran.....	38	Årsredovisning.....	41
Talerätt.....	38	Åtal.....	94
Taxering.....	37	Åtalsunderlåtelse.....	45
Telekommunikationstjänster.....	38	Återbetalning.....	70
Tillgodoförts.....	29	Återvinningsbar transaktion.....	48
Tillgodoräknats.....	29	Ågarintresse.....	63, 73
Tillväxthämmande.....	87	Österrike.....	30
Timkostnadsnormen.....	56	Överenskommelse.....	36, 42, 43
Trafikansvarig.....	19	ska innehålla.....	44
Transportverksamhet.....	19	Överenskommelse om	
Tredskodom.....	46	företrädaransvar.....	11, 107
Tull.....	12, 25, 30, 90	Överklagande.....	38
Tullagen.....	12	Överskjutande ingående	
Tullverket.....	25	mervärdesskatt.....	14, 40
Tvåårsfristen.....	37	Överskjutande ingående moms.....	12, 14, 16, 28, 70, 77, 79, 89, 90
Tyskland.....	30	Överskjutande ingående skatt.....	28
Underhandsackord med borgenärerna		Överskjutande punktskatt...12, 14, 16, 29, 40, 90, 91	
.....	68	Överträdelse av ABL.....	41
Underskott		Övervägande.....	53
		på den juridiska personens	
		skattekonto.....	36