

Rättsvetenskapliga institutionen

Göteborgs universitet

Företags- och förvaltningsjuridisk linje

Tillämpade studier, 20 poäng

Vt 1985

Uppbörd,

företrädaransvar

(77a§ uppbördslagen)

Björn Forssén, 600424-1656

Handledare: Owe Dafgård

Raynar Persson

Examinator: Erik Haglund

Förord

Detta arbete behandlar problemställningar inom uppbördsområdet. Ämnesområdet är intressant såtillvida, att det utgör ett segment inom juridiken där olika rättsområden uppträder samtidigt; skatterätt, civilrätt, straffrätt etc..

Uppsatsen är enligt mitt förmenande därför en väl vald avslutning på min utbildning vid den Företags- och förvaltningsjuridiska linjen vid Göteborgs universitet.

Jag vill här särskilt nämna, och samtidigt tacka, några personer, som varit mig behjälpliga med arbetet. Dessa personer är: Mina handledare, Owe Dafgård och Raynar Persson, och övriga på uppbördsenheten vid länsstyrelsen i Göteborg; Hans Bilén och Bo Eklöf vid arbetsgivarenheten hos lokala skattemyndigheten i Göteborg; samt Sten Dahlbom vid besvärsevenheten hos länsstyrelsen i Göteborg.

Göteborg den 11 augusti 1985



Björn Stefan Forssén

Tillägg gjorda efter den 11 augusti 1985

I exemplet avseende likställighetsavtal på sid. 11, har följande mening lagts till: "OBS! Hänsyn tas ej i exemplet till ev. kostnadsavdrag".

Dessutom har avsnitt 6.8. på sid. 34 tillagts.

Göteborg den 28 december 1985

Björn Forssén

Innehållsförteckning

- Förord
- Innehållsförteckning
- Inledning
- Del ett - (avsnitt 1), Historik s. 1-2
 - (avsnitt 2), Översikt, skatteförvaltningen s. 2-3
 - (avsnitt 3-4), Uppbörd, en översikt s. 3-15
- Del två - (avsnitt 5), Olika typer av betalningsansvar s. 16-17
 - (avsnitt 6), Företrädaransvar s. 17-34
- Appendix A, Mall - Tjänst/rörelse
- Appendix B, 4§ AUL
- Appendix C, Avdragsskyldighet enligt AUL, skiss
- Appendix D, Uppbördsdeklaration
- Appendix E, Rättsfallsreferat
- Appendix F, Frågor angående företrädaransvar (aktiebolag)
- Noter
 - Källförteckning
 - Rättsfallsregister
 - Förkortningslista

Del ett

1. Historik s. 1-2
2. Översikt, skatteförvaltningen s. 2-3
- 3.1. Avsnitten 3-4, syftesbeskrivning s. 3
 - 3.1.1. Källskattesystemets syfte, 3§ UBL s. 3-4
 - 3.1.2. Tjänst/rörelse, A-skatt/B-skatt s. 4-5
 - 3.1.3. Sociala avgifter s. 5-6
 - 3.2.1. Avdragsskyldighet, 39§ UBL s. 6
 - 3.2.2. Undantagslagen s. 7
 - 3.3.1. Exekutionstitel s. 7
 - 3.3.2. 75, 77, 77a§§ UBL; 10, 21§§ USAL s. 7-8
- 3.4. AUL - utökad avdragsskyldighet s. 9-10
- 3.5. Avdrag eller ej? Praktiska överväganden s. 10-12

- 4.1. Brott s. 12
- 4.1.1. Redovisning/inbetalning s. 13
- 4.1.2. Brott mot uppbördssystemet s. 13
- 4.1.3. Redovisningsbrott, 7-9 §§ skattebrottslagen (1971:69) (SkBrl)
s. 14
- 4.1.4. Försvärande av skattekontroll s. 14
- 4.2. Kontrolluppgifter etc. s. 14-15

Del två

- 5. Olika typer av betalningsansvar s. 16-17
- 6.1. Företrädaransvar s. 17-18
- 6.1.1. Företrädaransvar, behov (ändamål) s. 18-19
- 6.1.2. Förarbetena, kritik s. 19-20
- 6.2. Rekvisiten för företrädaransvar enligt 77a § UBL s. 21
- 6.2.1. Företrädaransvar, juridiska personer s. 21
- 6.2.2. Företrädaransvar, typ av fordran s. 21-22
- 6.3. Rättsfrågor s. 22-23
- 6.4. Utvecklad praxis s. 23
- 6.4.1. HD-domar, gemensamma förutsättningar s. 23
- 6.4.2. Företrädaransvar - metodik s. 23-24
- 6.4.3. Företrädare s. 24
- 6.4.4. Grov oaktsamhet s. 24-26
- 6.4.5. "Särskilda skäl" s. 26-28
- 6.5. Betalningsansvar/företrädaransvar, ur statens synvinkel s. 28-31
- 6.6. Statistik s. 32
- 6.7. Egna synpunkter s. 33-34
- 6.8. "Nyheter" inom uppbördsområdet s. 34

Inledning

Syftet med denna uppsats är, att belysa det s.k. företrädaransvaret. D.v.s. då staten, i sin egenskap av fordringsägare avseende vissa skatter och avgifter, vill ålägga en ställföreträdare (företrädare) för en juridisk person betalningsansvar för den juridiska personens skulder (vilket innebär en form av ansvarsgenombrott - i exempelvis ett aktiebolag har delägarna personlig frihet från ansvar för aktiebolagets skulder, som huvudregel, jfr. 1 kap. 1 § ABL).

Uppsatsen är indelad i två delar.

I del ett ger jag dels en kort historik, dels en översikt över skatteförvaltningen, och dels en översiktlig beskrivning av det "sammanhang" i vilket företrädaransvaret ingår. I sistnämnda avseende ges därmed en "provkarta" över ytterligare problemställningar som s.a.s. "ligger nära" företrädaransvaret.

I del två utreder jag företrädaransvaret. Framställningen begränsas i denna del till att främst avse stadgandet om företrädaransvar i 77a § uppbördslagen. Därvid kommer begreppen företrädare, grov oaktsamhet och s.k. "särskilda skäl" för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten att belysas.

Min idé är, att del ett skall utgöra en "grund" för del två.

Del ett

Historik (avsnitt 1)

Översikt, skatteförvaltningen (avsnitt 2)

Uppbörd, en översikt (avsnitt 3 -4)

1. Historik

Källskattesystemet infördes genom 1945 års uppbördsförordning (SFS 1945:896), som trädde i kraft den 1 januari 1947.

Härigenom skulle uppbörden av skatt å arbetstagares lön effektiviseras genom att arbetsgivaren skulle medverka till skatteinbetalningens fullgörande.¹ Arbetsgivaren skulle göra skatteavdrag på utbetald lön och inbetala den avdragna skatten till staten.

Underlät arbetsgivaren att verkställa skatteavdrag eller inbetala avdragen skatt, kunde arbetsgivaren göras betalningsansvarig för skattebeloppet.²

I två domar, NJA 1957 s. 757 och 761, vann staten ej framgång med yrkande om förpliktelse för ställföreträdare i aktiebolag, att som skadestånd utge summan av preliminära A-skatter som ej inbetalats.³

J.K. som fört statens talan överlämnade domarna till riksräkenskapsverket. Riksräkenskapsverket gjorde i skrivelse till finansdepartementet påpekande angående möjligheterna att göra ställföreträdare för arbetsgivare, som var juridisk person, ansvarig för skattebelopp, som han underlåtit att innehålla genom skatteavdrag och belopp som innehållits men inte inbetalats.⁴

Den år 1959 tillsatta uppbördsutredningen, framlade i sitt betänkande SOU 1965:23 förslag om, att ställföreträdare för juridisk person skulle kunna åläggas betalningsskyldighet under samma förutsättningar, som underlåten inbetalning av avdragen skatt från arbetsgivares sida kunde föranloda straffansvar enligt 80§ inom. 2st i 1953 års uppbördsförordning (nuv. 81§ uppbördslagen).⁵

Vad gäller handelsbolag, fanns redan (då som nu) ett dylikt ansvar; bolagsmän i ett handelsbolag svarar för bolagets samtliga förpliktelser såsom för egen skuld.⁶

I prop. 1967:130 uttrycktes uppbördsutredningens förslag om ställföreträdares personliga ansvar för den juridiska personens skatteskulder (företrädaransvar). Förslaget antogs som lag genom K.F. 1967:625, att gälla från den 1 januari 1968. Stadgandet infördes i uppbördsförordningen (sedan 1975 benämnd uppbördslagen) som 77a§. (I avsnitt 6.1. återges paragrafens nuvarande lydelse.)

Företrädaransvaret avseende obetald innehållen preliminär A-skatt i 77a§ uppbördsförordningen har sedermera följts upp med motsvarande

stadganden på andra områden (se avsnitt 6.1.).

Det är på sin plats att nämna det nya uppbördssystem som gäller från årsskiftet 1984/85. Detta innebär främst att uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter numera har samordnats.⁷

Förändringen har fått till följd att viss lagstiftning har ändrats. Genom införandet av lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL), vilken trädde i kraft den 1 januari 1985, har lag (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m. ersatts.

2. Översikt, skatteförvaltningen

Vid följande redogörelse för vad som allmänt kallas "skatteverket", utgår jag ifrån den av riksskatteverket utgivna broschyren Skatter & avgifter (utgiven november 1983; RSV 360 Utg 3). Jag modifierar redogörelsen med hänsyn till det nya uppbördssystemet.



Riksskatteverket (RSV) är central förvaltningsmyndighet för bl.a. beskattning, uppbörd av skatt samt folkbokföring och val. RSV är också beskattningsmyndighet för vissa punktskatter, sjömansskatt och kupongskatt. Dessutom är RSV central myndighet för exekutionsväsendet. Riksförsäkringsverket (RFV) var tidigare (före införandet av det nya uppbördssystemet) bl.a. debiterings- och uppbördsmyndighet för arbetsgivaravgifter. Numera tillhör dessa uppgifter länsstyrelserna och de lokala skattemyndigheterna.

Länsstyrelsens (LSt) skatteavdelning är skatteförvaltningens regionala nivå. Hit vänder man sig när det gäller inkomstskattefrågor, mervärdeskattefrågor och frågor om besvär över taxeringsnämndens beslut. Besvaren skall lämnas till länsrätten, som är en ifrån länsstyrelsen fristående enhet. Skatteavdelningen är uppdelad i följande enheter: taxeringsenheten, revisionsenheten, besvärsevenheten, mervärdeskatteenheten, dataenheten och uppbördsenheten.

Kronofogdemyndigheten (KFM) har bl.a. hand om indrivning av de skatter och avgifter som inte har betalats i rätt tid och därför har restförts. LSt har delegerat sin rätt att försätta personer (fysiska eller juridiska) i konkurs till KFM (jfr. 62§ UBL).

Lokala skattemyndigheten (LSM) verkar på den lokala nivån. Hit vänder man sig i första hand med skattefrågor. LSM sysslar bl.a. med registrering av juridiska personer för skatteändamål; debitering (skattsedlar o.dyl.); jämkning av inkomstskatt; granskning av inkomstdeklarationer och uppgifter från arbetsgivare; samt källskattkontroll.

Dessutom kan nämnas i sammanhanget, att LSt är tillsynsmyndighet över LSM och KFM i deras verksamhet (jfr. 74§ UBL).

3.1. Avsnitten 3 - 4, syftesbeskrivning

I avsnitten 3 - 4 kommer jag att ta upp en del problemställningar, som har beröring med företrädaransvaret. Dessutom försöker jag utreda, hur man som uppdragsgivare skall förfara för att undvika ansvarighet i efterhand för uppdragstagares skatter och sociala avgifter.

Primärt berör jag uppbördslagens (UBL:s) regler om källskatter och anslutningsvis tar jag upp regler om sociala avgifter (bl.a. USAL:s regler).

Framställningen kommer främst att bli en redogörelse ur en arbetsgivares/uppdragsgivares synvinkel, dennes skyldigheter etc. gentemot staten.

3.1.1. Källskattesystemets syfte, 3§ UBL

Syftet med källskattesystemet är, att skattskyldig skall betala preliminär skatt med belopp, vilket så nära som möjligt kan antas motsvara i den slutliga skatten ingående statlig inkomstskatt, kommunal inkomstskatt, egenavgifter etc..⁸

Sättet för uttagande av preliminär skatt, de s.k. skatteformerna, är A-skatt respektive B-skatt.⁹

Preliminär A-skatt beräknas och innehålles under vissa förutsättningar, som framgår av avsnitt 3.2.1., då en löneutbetalning sker. Beräkningen sker normalt enligt skattetabeller som fastställts av RSV.¹⁰ I vissa fall kan LSM besluta om s.k. särskild beräkningsgrund.¹¹

Preliminär B-skatt å andra sidan är en s.k. debiterad skatt, d.v.s. den är i förväg fixerad till sitt belopp av LSM (preliminär taxering) och inbetalning skall ske i enlighet därmed periodvis därefter.¹²

Preliminär A-skatt inbetalas till staten av annan än den skattskyldige själv¹³, medan preliminär B-skatt skall inbetalas till staten av den skattskyldige själv.¹⁴

Vilken skatteform (A- eller B-skatt) som skall tillämpas för en skattskyldig avgörs av LSM.¹⁵

3.1.2. Tjänst/rörelse, A-skatt/B-skatt

Det finns f.n. inget enhetligt arbetstagarbegrepp. Man kan tala om flera olika arbetstagarbegrepp, bl.a. civilrättsligt, socialförsäkringsrättsligt samt skatterättsligt.

I förevarande arbete är främst det skatterättsliga arbetstagarbegreppet av intresse.

Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet omfattar taxerings- och uppbördsområdet.

I UBL definieras inte begreppen arbetstagare eller självständig företagare. Istället hänvisar 2§ lmom. UBL till kommunalskattelagen (1928:370) (KL) och dess regler om inkomst av tjänst respektive inkomst av rörelse. Begreppen tjänst och rörelse har således samma innebörd i UBL som i KL (se dock undantag som framgår i avsnitt 3.2.1. ang. tjänst).

I praxis har utvecklats vissa kriterier, som kan vara till ledning vid bedömning av, huruvida en skattskyldig skall anses vara arbetstagare (inkomst av tjänst) eller rörelseidkare (inkomst av rörelse).

I appendix A redovisar jag en sammanställning över de utvecklade kriterierna.

Vid bedömning huruvida tjänst eller rörelse skall anses föreligga, företas en helhetsbedömning av de faktiska omständigheterna i varje enskilt fall. Emellertid räcker det inte med att summera ihop antalet faktorer som talar för det ena eller andra förhållandet. Faktorerna är nämligen inbördes av olika vikt. En faktor kan således "väga upp" flera andra.

Då LSM skall avgöra vilken skatteform som skall tillämpas för en skattskyldig är det väsentligt att ta ställning till huruvida den skattskyldiges verksamhet är hänförlig till inkomstslaget tjänst eller rörelse.

Anses inkomst av tjänst föreligga, skall preliminär A-skatt beräknas för den skattskyldiges inkomster.¹⁶ Den skattskyldige erhåller en A-skattsedel på grund därav.¹⁷

Anses däremot något annat inkomstslag än tjänst föreligga, skall den skattskyldige betala preliminär B-skatt. En rörelseidkare skall således betala preliminär B-skatt.¹⁸ Den som bedöms bedriva verksamhet i form av rörelse erhåller en B-skattsedel.¹⁹

Om en skattskyldig har inkomst både av tjänst och rörelse, måste rörelseinkomsterna överstiga 1/4 av den sammanlagda uppskattade inkomsten för att B-skatt skall bli aktuellt.²⁰

Även om rörelserekvisiten ej är uppfyllda eller rörelseinkomsterna understiger 1/4 av uppskattade summan av inkomster av tjänst och rörelse, kan skattskyldig ha B-skatt. Nämligen om det föreligger speciella svårigheter att verkställa skatteavdrag för preliminär A-skatt enligt 39§ UBL (se om skatteavdrag i avsnitt 3.2.1.).²¹

3.1.3. Sociala avgifter

De sociala avgifterna, främst arbetsgivaravgifter och egenavgifter, skall finansiera de olika socialförsäkringarna, vilket följer av lagen (1981:691) om socialavgifter, socialavgiftslagen.²²

Av socialavgiftslagen följer vidare, att en rörelseidkare skall betala sina sociala avgifter (egenavgifter) själv till staten.²³ Egenavgifterna ingår i den preliminära debiteringen av B-skatt.²⁴

Är den skattskyldige inte rörelseidkare, skall arbetsgivaren, oavsett om den skattskyldige är anställd eller utför arbete för arbetsgivarens räkning utan att vara anställd, till staten betala arbetsgivar-

avgifter på kontant lön eller annan ersättning (naturaförmåner), som har utgivits under året till den skattskyldige. Förutsättningen härför är att ersättningen till den skattskyldige (arbetstagaren) under året uppgått till 1.000 kronor eller mera²⁵, m.a.o. inträder då s.k. avgiftsskyldighet för arbetsgivaren.²⁶ Avgiftsskyldigheten innebär att en skuld har uppkommit (d.v.s. staten har en fordran mot arbetsgivaren).²⁷ (Se även avsnitt 3.5. om s.k. likställighetsavtal samt avsnitt 4.1.1. ang. redovisning/inbetalning av arbetsgivaravgifter.)

3.2.1. Avdragsskyldighet, 39§ UBL

Av 39§ 1mom. 1st lmen. UBL framgår när en utbetalare (arbetsgivare) är skyldig att göra avdrag för preliminär A-skatt på det belopp som kontant utbetalas till mottagaren (arbetstagaren). Det utbetalda beloppet:

- skall för mottagaren utgöra skattepliktig inkomst av tjänst (OBS! Sådant periodiskt understöd som är avdragsgillt enligt 46§ KL, räknas inte som inkomst av tjänst i detta sammanhang, d.v.s. enligt UBL, eftersom det inte räknas upp i 3§ 2mom. lp. 2st UBL.);
- och skall dessutom utgöra inkomst av mottagarens (arbetstagarens) huvudsakliga anställning (lön etc.) eller utgöra hans huvudsakliga inkomst av tjänst (pension etc.) (följer av 3§ 2mom. lp. 1st UBL).
- Mottagaren skall dessutom vara skyldig att betala A-skatt.

Således framgår av det sagda, att om det utbetalda beloppet utgör inkomst av tjänst för mottagaren, föreligger ett arbetsgivare-/arbetstagareförhållande enligt UBL under förutsättning att utbetalaren samtidigt är mottagarens s.k. huvudarbetsgivare ("...huvudsaklig anställning eller huvudsaklig inkomst av tjänst...").

Vad gäller huvudsaklig inkomst av korttidsanställning (kortare tid än en vecka), skall dock fysisk person eller dödsbo göra avdrag för preliminär A-skatt, endast om löneutbetalningen är en utgift i en av arbetsgivaren bedriven rörelse.²⁸

Preliminär A-skatt som har innehållits eller bort innehållas genom skatteavdrag utgör en arbetsgivarens skuld till staten (d.v.s. staten har en fordran mot arbetsgivaren).²⁹ (Ang. redovisning/inbetalning av preliminär A-skatt som innehållits se avsnitt 4.1.1.)

3.2.2. Undantagslagen

Lagen (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i uppbördslagen, den s.k. undantagslagen, innebär att småhusägare och lägenhetsinnehavare i vissa fall inte är skyldiga att göra skatteavdrag enligt UBL. Småhusägare och lägenhetsinnehavare är inte skyldiga att göra skatteavdrag för ersättningar de utger avseende uppdrag som anges i 4§ 1-3p. lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL), exempelvis uppdrag avseende mark som innefattar schaktning. (I appendix B återger jag f.ö. 4§ AUL in extenso.)

Förutsättningen härför är, att ersättningen betalats mot en faktura som innehållit uppgifter om uppdragstagarens namn och postadress, ersättningens storlek samt antingen uppgift om mervärdeskatteregistrering och mervärdeskattens belopp eller uppgift om att uppdragstagaren är skyldig att betala B-skatt.³⁰

Är småhusägaren/lägenhetsinnehavaren ej skyldig att göra skatteavdrag enligt ovan, föreligger ej heller avgiftsskyldighet avseende arbetsgivaravgifter.³¹

3.3.1. Exekutionstitel

Statens primära intresse, i egenskap av fordringsägare avseende skatter och avgifter, är att få betalt.

Har en arbetsgivare ej fullgjort sin betalningsskyldighet, avseende preliminär A-skatt som innehållits eller bort innehållas och/eller avseende arbetsgivaravgift, behöver staten en s.k. exekutionstitel avseende fordran ifråga att gälla mot arbetsgivaren.

En exekutionstitel utgör förutsättningen för att statens fordran på betalning skall kunna verkställas genom kronofogdemyndighetens försorg (gen. indrivningsåtgärd). Exempel på exekutionstitlar är domstols dom, utslag eller beslut samt förvaltningsmyndighets beslut som enligt särskild föreskrift får verkställas.³²

3.3.2. 75,77,77a§§ UBL; 10,21§§ USAL

Har en arbetsgivare utan skäligen anledning underlåtit att göra avdrag för preliminär A-skatt på det belopp som utbetalats till arbetstagaren, ålägger LSM i s.k. fastställelsebeslut arbetsgivaren och arbetstagaren solidariskt

betalningsansvar för belopp som bort innehållas. Därmed har staten erhållit den exekutionstitel som erfordras för att arbetsgivaren skall kunna restföras hos KFM, för verkställighet av fordringsanspråket. Jfr. 75§ UBL. (Vid beräkning av den slutliga skatten gottskrives arbetstagaren faktiskt skattebeloppet i fråga.³³)

Har arbetsgivaren betalat skatten i enlighet med fastställelsebeslutet, har han på grund därav regressrätt gentemot arbetstagaren på beloppet i fråga.³⁴

Har arbetsgivaren innehållit preliminär A-skatt på arbetstagarens lön men underlåtit att betala in det innehållna beloppet, gottskrives arbetstagaren motsvarande belopp. Det är endast arbetsgivaren som i fastställelsebeslut av LSM, åläggs betalningsansvar för obetalt belopp. Genom fastställelsebeslutet har staten erhållit en exekutionstitel mot arbetsgivaren i fråga. Jfr. 77§ UBL.

En juridisk person äger rättskapacitet på motsvarande sätt som en fysisk person. Den juridiska personen svarar självt för dess förpliktelser (skulder) etc..

Då avdrag avseende preliminär A-skatt har verkställts av en arbetsgivare som är juridisk person, men inbetalning ej skett, kan staten, enligt 77a§ UBL, söka någon fysisk person "bakom" den fiktion som den juridiska personen utgör. Under vissa förutsättningar, som jag återkommer till i avsnitt 6.2., kan nämligen en ställföreträdare (företrädare) tillsammans med den juridiska personen göras betalningsansvarig för obetalt belopp (s.k. företrädaransvar).

Erhåller staten, i ett mål om företrädaransvar, en dom, i vilken en eller flera företrädare för en arbetsgivare som är juridisk person åläggs betalningsansvar för innehållen men obetald preliminär A-skatt, har staten därmed den exekutionstitel som krävs för att företrädaren/-arna skall kunna restföras hos KFM.

LSM ålägger i fastställelsebeslut arbetsgivare betalningsansvar för obetalda arbetsgivaravgifter. Jfr. 10§ USAL.

Angående obetalda arbetsgivaravgifter finns en bestämmelse, motsvarande den i 77a§ UBL, om företrädaransvar då arbetsgivaren är juridisk person. Jfr. 21§ USAL.

3.4. AUL - utökad avdragsskyldighet

Av lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (förk. AUL och populärt benämnd "angiverilagen") följer, att skatteavdrag i vissa fall skall verkställas av en uppdragsgivare trots att avdragsskyldighet ej föreligger enligt UBL, man talar alltså om en utvidgad avdragsskyldighet.

AUL har tillkommit för att komma till rätta med utbredningen av s.k. grå arbetskraft. Man har därvid tagit sikte på vissa uppdragsersättningar. Uppdragen skall motsvara vissa tjänster som är skattepliktiga enligt 10§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt (MVL) och avse vissa objekt och innefatta vissa prestationer (exempelvis mark och schaktning).³⁵ Sådana uppdrag är AUL tillämplig på.

Uttrycket grå arbetskraft avser inte bara sådana fall i vilka ett anställningsförhållande utåt framstår som ett uppdragsförhållande mellan två självständiga näringsutövare. Man avser därmed även när personer ensamma anlitas för ett uppdrag under förhållanden som kan medföra att en tjänste- eller rörelseinkomst undanhålls från beskattning. Bl.a. gäller detta personer som åtar sig uppdrag som bisyssla eller i egenskap av s.k. enmansföretagare.³⁶

I appendix C återger jag schematiskt i en skiss avdragsskyldigheten enligt AUL för en uppdragsgivare.

Skissen kan förklaras med ett exempel.

Antag, att uppdragstagaren inte är skattskyldig för inkomst av tjänst (utan istället rörelseidkare) eller att uppdragstagaren är skattskyldig för inkomst av tjänst men att uppdragsgivaren inte är dennes s.k. huvudarbetsgivare. Antag vidare att uppdraget i fråga är sådant för vilket avdragsskyldighet kan föreligga enligt AUL. Då skall uppdragsgivaren ej göra skatteavdrag enligt UBL (jfr. avsnitt 3.2.1.). Istället skall uppdragsgivaren kanske verkställa skatteavdrag enligt AUL med 50% av utgiven ersättning. Så är fallet om:

- uppdragsgivaren är jordbrukare, rörelseidkare eller ägare av hyresfastighet
- och betalar 500 kronor eller mera antingen
- till uppdragstagare som är fysisk person mot faktura utan B-skatteuppgift
- eller till uppdragstagare som är juridisk person mot faktura utan registreringsnummer för mervärdeskatt.

Har uppdragsgivaren åsidosatt skyldighet att göra skatteavdrag enligt AUL, ålägger LSM i fastställelsebeslut enbart uppdragsgivaren betalningsansvar avseende det belopp som bort innehållas på grund av utgiven ersättning.³⁷

Betalar uppdragsgivaren i enlighet med fastställelsebeslutet, har han regressrätt gentemot uppdragstagaren på beloppet i fråga.³⁸

Har uppdragsgivare verkställt skatteavdrag men underlåtit att inbetala innehållet belopp till staten, ålägger LSM uppdragsgivaren betalningsansvar för det obetalda beloppet.³⁹

Är uppdragsgivare juridisk person, kan staten, för obetald innehållen skatt, söka en företrädare för den juridiska personen. Bestämmelsen finns i 22§ AUL och motsvarar den i 77a§ UBL.

3.5. Avdrag eller ej? Praktiska överväganden

Jag skall nu försöka redogöra för, hur någon (uppdragsgivare), som betingar annan (uppdragstagare) att mot ersättning utföra uppdrag, skall undgå ansvarighet i efterhand för uppdragstagarens skatter och sociala avgifter. Jag förutsätter därvid att uppdragstagaren utför uppdraget ensam (jag bortser således från s.k. mellanmansfall) och att ersättningen för uppdraget överstiger 1.000 kronor.

Är uppdragstagaren rörelseidkare och är uppdraget ej sådant på vilket AUL:s avdragsregler kan bli tillämpliga⁴⁰, behöver uppdragsgivaren vare sig enligt AUL eller UBL verkställa skatteavdrag och ej heller betala arbetsgivaravgifter på ersättningen.

Vid minsta tvekan om ovan angivna omständigheter, bör uppdragsgivaren först och främst be uppdragstagaren att visa upp sin skattsedel.

1. Visar uppdragstagaren att han har B-skattsedel, kan uppdragsgivaren underlåta att göra skatteavdrag utan att riskera att senare bli betalningsskyldig för uppdragstagarens skatt.⁴¹

Gäller den s.k. undantagslagen (se avsnitt 3.2.2.), kan uppdragsgivaren också utgå ifrån att han undgår ansvarighet för uppdragstagarens sociala avgifter om B-skattsedel har uppvisats. I annat fall utgör uppvisandet av en B-skattsedel inga garantier för, att uppdragsgivaren inte vid en senare företagens kontroll kan bli bedömd som arbetsgivare

och skyldig att betala arbetsgivaravgift på den utgivna ersättningen. Som framgår ovan - se avsnitt 3.1.2. - kan nämligen B-skattsedel i vissa fall utfärdas också för den som inte bedriver rörelse.⁴²

För att undgå ansvarighet för arbetsgivaravgifter i efterhand kan uppdragsgivaren sluta ett s.k. "likställighetsavtal" med uppdragstagaren.

Likställighetsavtalet innebär, att uppdragsgivaren åtar sig att svara för uppdragstagarens sociala avgifter. (OBS! Uppdragsgivaren svarar då för uppdragstagarens sociala avgifter, även i det fall, uppdragstagaren de facto skulle vara att anse som rörelseidkare. Jfr. avsnitt 3.1.3..) ⁴³

Likställighetsavtalet innebär i praktiken en justering av ersättningen i fakturan enligt följande exempel.

Antag, att sociala avgifter skall utgå med ung. 56% på ersättningen (för enkelhetens skull räknar jag med samma procentsats för egenavgifter som för arbetsgivaravgifter). OBS! Hänsyn tas ej i exemplet till ev. kostnadsavdrag.

Vill uppdragstagaren ha 10.000 kronor (inkluderat egenavgifter) i ersättning för uppdraget, fakturerar man 7.353 kronor (10.000 kr delat med 1,36 blir ung. 7.353 kr).

En erforderlig justering har nu skett.

Mellanskillnaden (10.000 kr minus 7.353 kr) 2.647 kronor utgör arbetsgivaravgiften som uppdragsgivaren (arbetsgivaren) skall betala in till staten.

2. Nu antar jag att uppdragstagaren har A-skattsedel och har visat upp denna för uppdragsgivaren i fråga.

Uppdragsgivaren kan då utgå från, att det sannolikt inte rör sig om en rörelseidkare och att han därmed troligen är skyldig att betala arbetsgivaravgift på ersättningen till uppdragstagaren.⁴⁴ (Uppstår oklarheter, t.ex. att uppdragstagaren trots sin A-skattsedel hävdar att han är rörelseidkare, utgör likställighetsavtalet en lämplig lösning.)

Eftersom uppdragstagaren har visat upp sin A-skattsedel, får uppdragsgivaren ta ställning till huruvida skatteavdrag skall verkställas eller ej.

Är uppdragsgivaren uppdragstagarens huvudarbetsgivare, skall skatteavdrag ske enligt UBL om ersättningen utgör inkomst av tjänst enligt UBL.⁴⁵

Om uppdragstagaren exempelvis åtar sig uppdrag som bisysslor till sin "normala" anställning och visar upp ett s.k. huvudarbetsgivarintyg från sin normale arbetsgivare, kan den tillfällige uppdragsgivaren ha anledning att underlåta skatteavdrag enligt UBL. Detta förutsätter, att det av intyget framgår att uppdragstagaren har sin huvudsakliga inkomst av tjänst hos sin normale arbetsgivare (huvudarbetsgivaren). Vem som är att anse som en uppdragstagares/arbetstagares huvudarbetsgivare kan således växla från en tidpunkt under året till en annan, beroende på vem av flera tänkbara huvudarbetsgivare som vid ett givet tillfälle svarar för uppdragstagarens huvudsakliga inkomst av tjänst.⁴⁶

På begäran av den skattskyldige (uppdragstagaren), skall LSM, under vissa förutsättningar (se 45§ 1mom. UBL), besluta om jämkning.⁴⁷ Är förutsättningarna för jämkning uppfyllda, utformas jämningsbeslutet så, att huvudarbetsgivaren skall verkställa förhöjt skatteavdrag och biarbetsgivaren skall underlåta skatteavdrag (jämkning till noll).

Visar uppdragstagaren inte upp något huvudarbetsgivarintyg och ej heller något jämningsbeslut från LSM, kan uppdragsgivaren, hos LSM, begära s.k. besked om vem som är avdragsskyldig enligt UBL. Pritas uppdragsgivaren enligt besked från LSM behöver han inte verkställa skatteavdrag enligt UBL.⁴⁸

Om avdragsskyldighet inte föreligger enligt UBL, kan avdragsskyldighet istället följa av AUL. För bedömning huruvida avdragsskyldighet föreligger enligt AUL, hänvisar jag till utredning därom i avsnitt 3.4..

4.1. Brott

Jag fortsätter nu med, att mycket översiktligt redogöra för vissa i sammanhanget intressanta aspekter av straffrättslig karaktär. Fortfarande främst ur en arbetsgivares synvinkel. Därvid är det lämpligt att inleda med regler om redovisning/inbetalning av skatter och avgifter.

Då jag i det följande talar om brott begångna av arbetsgivare bör man samtidigt ha i åtanke följande: Om brott har begåtts i verksamheten hos en arbetsgivare som är juridisk person, kan, enligt utvecklad praxis, inte den juridiska personen dömas för brottet i fråga. Det är istället en fysisk person "bakom" den juridiska personen, d.v.s en företrädare, som dömes för brottet i fråga.

4.1.1. Redovisning/inbetalning

Arbetsgivare som har innehållit preliminär A-skatt eller utgett lön för vilken månadsavgift skall redovisas enligt USAL (se nedan), skall redovisa detta (redovisningsskyldighet) i s.k. uppbördsdeklaration.⁴⁹ (Den samordnade uppbörden innebär alltså, att redovisning av källskatt resp. arbetsgivaravgift numera sker i en gemensam deklaration, jfr. appendix D.)

Arbetsgivare som är avgiftsskyldig för arbetsgivaravgift (se avsnitt 3.1.3.), skall för varje månad redovisa utgiven lön och summan av arbetsgivaravgifterna (s.k. månadsavgift).⁵⁰ Summan av arbetsgivaravgifterna utgjorde 1985 36,455% på det s.k. avgiftsunderlaget, d.v.s. ersättning enligt 2kap. 3-5§§ socialavgiftslagen.⁵¹

Uppbördsdeklarationen skall lämnas, d.v.s. redovisning ske, till LSt, senast den 18:e i uppbörds månaden efter den månad då skatteavdraget gjordes eller lönen utgavs.⁵² Varje månad under uppbördsåret - tiden fr.o.m. februari månad ett år t.o.m. januari månad det följande året - är uppbörds månad.⁵³

Baksidan av uppbördsdeklarationen fungerar som inbetalningskort. Inbetalning av innehållen preliminär A-skatt och/eller arbetsgivaravgift, skall ske till LSt inom den tid (förfallodag), som enligt ovan gäller för uppbördsdeklarationens avlämnande.⁵⁴

4.1.2. Brott mot uppbördssystemet

Arbetsgivare kan dömas för underlåtenhet att innehålla preliminär A-skatt, till böter enligt 80§ UBL. Förutsättningen härför är att arbetsgivaren har underlåtit att verkställa skatteavdrag uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

Föreligger s.k. ringa fall dömes ej till ansvar.⁵⁵

Arbetsgivare som underlåter att inbetala innehållen preliminär A-skatt, kan enligt 81§ UBL dömas till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvarande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år. Även detta brott, som brukar benämnas uppbördsbrottet, förutsätter att uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger.

Föreligger s.k. ringa fall dömes ej till ansvar.⁵⁶

4.1.3. Redovisningsbrott, 7-9§§ skattebrottslagen (1971:69) (SkBrL)

Då en arbetsgivare har innehållit preliminär A-skatt men underlåtit att redovisa hela det innehållna beloppet eller ö.h.t. underlåtit att avge uppbördsdeklaration, kan arbetsgivaren enligt 7§ SkBrL dömas för oredlig uppbördsredovisning till fängelse i högst ett år. För ansvar förutsättes uppsåt. Brottet är ett s.k. farebrott, d.v.s. brottet är fullbordat så snart fara uppstått för att skatteförlust skall inträda för det allmänna (d.v.s. fara för felaktigt debiterings- eller krediteringsbeslut till det allmännas nackdel).⁵⁷ Faran skall dessutom vara orsakad av underlåtelser enligt ovan för att ansvar skall inträda.⁵⁸

Är brott enligt 7§ SkBrL att anse som ringa, dömes arbetsgivaren enligt 8§ SkBrL för bristande uppbördsredovisning till böter.

Sker underlåtelser enligt 7§ SkBrL av grov oaktsamhet, dömes arbetsgivaren enligt 9§ SkBrL för vårdslös uppbördsredovisning till böter eller fängelse i högst sex månader. I ringa fall dömes ej till ansvar.

Av det som redogjorts för ovan framgår, att redovisningsbrott enligt 7-9§§ SkBrL och uppbördsbrottet (81§ UBL) har nära samband (samtliga brottsbeskrivningar avser innehållen skatt).

4.1.4. Försvärande av skattekontroll, 10§ SkBrL

Åsidosätter en arbetsgivare bokföringskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrives för vissa uppgiftsskyldiga, och därigenom allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av preliminär A-skatt eller arbetsgivaravgift, dömes arbetsgivaren enligt 10§ SkBrL för försvärande av skattekontroll till böter eller fängelse i högst två år.

Föreligger ringa fall dömes ej till ansvar.⁵⁹

10§ SkBrL är subsidiär i förhållande till brottsbalkens bestämmelser om bokföringsbrott och undertryckande av urkund.⁶⁰ D.v.s. brottsbalkens bestämmelser tar över istället för 10§ SkBrL om de är tillämpliga på en gärning som avses i 10§ SkBrL.⁶¹

4.2. Kontrolluppgifter etc.

Arbetsgivare är skyldig att till ledning för inkomsttaxering och registrering av preliminär A-skatt (som har innehållits genom skatte-

avdrag), för varje anställd eller uppdragstagare, lämna specificerade uppgifter (kontrolluppgifter) för vad som har utbetalats i form av lön etc.. Dessutom skall arbetsgivaren lämna ett sammandrag av kontrolluppgifter.⁶²

Mot dessa kontrolluppgifter kan arbetsgivaren göra avstämning, när han skall ta ställning till huruvida han skall avge s.k. årsuppgift, d.v.s. redovisning för utgiftsårets arbetsgivaravgifter. (Utgiftsåret är det kalenderår för vilket arbetsgivaravgifter skall betalas.)⁶³ Av 11§ USAL framgår under vilka förutsättningar en arbetsgivare är skyldig att lämna årsuppgift.

Genom att stämma av innehållen preliminär A-skatt enligt kontrolluppgifter mot redovisning enligt inlämnade uppbördsdeklarationer, kan LSM upptäcka om en arbetsgivare "fuskar" med redovisning av innehållen preliminär A-skatt.

Arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna kontrolluppgifter, dömes till böter. I ringa fall dömes ej till ansvar.⁶⁴

En mera omfattande undersökning, för att indikera fusk på uppbördsområdet, utgörs av revision. Revision kan utföras av LSM, LSt eller RSV.⁶⁵ Genom revision kan bl.a. underlåtna skatteavdrag upptäckas.

Del två

Betalningsansvar (avsnitt 5)

Företrädaransvar (avsnitt 6)

5 Olika typer av betalningsansvar

Jag redogör nu helt kort för några olika möjligheter för staten att ålägga olika personer betalningsansvar för statens fordringar på skatter och avgifter.

Arbetsgivare och arbetstagare kan göras solidariskt betalningsansvarig för arbetsgivares underlåtenhet att innehålla preliminär A-skatt på arbetstagares lön (75§ UBL).

Arbetsgivare kan göras betalningsansvarig för underlåtenhet att inbetala innehållen preliminär A-skatt (77§ UBL).

Har inkomstfördelning skett mellan makar enligt regler därom i 52§ anv 3st KL (ena maken är jordbrukare eller rörelseidkare och andre maken - medhjälpande make - har arbetat i verksamheten minst 400 timmar under beskattningsåret) och har ej skatt som på grund av inkomstfördelningen påförts make inbetalats, kan makarna göras solidariskt betalningsansvariga för skattebeloppet (77b§ UBL).

Arbetsgivare kan åläggas betalningsansvar för obetalda arbetsgivaravgifter (10§ USAL).

Uppdragsgivare kan göras betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag enligt AUL (12§ AUL).

Uppdragsgivare kan göras betalningsansvarig för obetald innehållen skatt enligt AUL (15§ AUL).

Har småhusägare eller lägenhetsinnehavare underlåtit att i sin allmänna självdeklaration fullgöra uppgiftsskyldighet som åligger honom enligt 8§ AUL och har därigenom en ersättning inte blivit redovisad av honom, kan han göras betalningsansvarig för uppdragstagarens skatt i enlighet med vad som särskilt stadgas därom i 13§ AUL.

Bolagsmän i ett handelsbolag kan göras betalningsansvariga för bolagets samtliga skulder. Bolagsmännen svarar nämligen solidariskt för samtliga bolagets skulder (2kap. 20§ 1st BL).

Bl.a. styrelseledamöter och aktieägare i ett aktiebolag kan göras betalningsansvariga för bolagets skulder, som uppkommer efter det att likvidationsplikt har inträtt för bolaget. Då likvidationsplikt har inträtt för aktiebolaget är nämligen bl.a. styrelseledamöter och aktieägare, under vissa förutsättningar, solidariskt ansvariga för de därefter uppkommande skulderna i bolaget (13kap. 2§ ABL).

En form av betalningsansvar utgörs av det s.k. företrädaransvaret, som staten kan yrka med stöd av bl.a. 77a§ UBL. I avsnitt 6 ämnar jag närmare belysa företrädaransvaret.

6.1. FÖRETRÄDARANSVAR

I tidigare avsnitt har jag redogjort kort för vad företrädaransvaret innebär; bl.a. att företrädaransvar är en form av betalningsansvar, som staten i sin egenskap av fordringsägare avseende vissa skatter och avgifter kan göra gällande mot ställföreträdare (företrädare) för en juridisk person som är restförd för skatter och avgifter hos kronofogdemyndigheten.

I detta avsnitt går jag vidare med att analysera företrädaransvaret. Företrädaransvaret avseende preliminär A-skatt å arbetstagares lön, som innehållits av arbetsgivare som är juridisk person, kan staten göra gällande enligt 77a§ uppbördslagen (UBL) - före 1975 benämndes lagrummet 77a§ uppbördsförordningen (UBF).

Föreliggande arbete kommer i fortsättningen att främst behandla vad som stadgas i första stycket i 77a§ UBL. Jag återger därför ordalydelsen i nämnda lagrum:

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

Efter införandet av 77a§ UBF, som trädde i kraft den 1 januari 1968, har man följt upp med motsvarande stadganden om företrädaransvar på andra områden.

Jag har redan berört företrädaransvaret enligt 21§ USAL, avseende obetald arbetsgivaravgift; och företrädaransvar enligt 22§ AUL, avseende obetald innehållen skatt enligt AUL.

Övriga områden där företrädaransvar förekommer är: 48a§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt, avseende obetald mervärdeskatt; 5kap. 17§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter; samt 17§ l mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt. (Att märka är, att 21§ USAL har ersatt motsvarande stadgande i 30a§ lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, avgiftslagen (AVGL) ; och 5kap. 17§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter har ersatt 27a§ lagen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, den s.k. förfarandelagen.)

Jag begränsar den fortsatta framställningen till att avse första stycket i 77a§ UBL. Begränsningen gör jag dels på grund av utrymmes-skäl, dels därför att företrädaransvar på andra områden endast är efterföljare till 77a§ UBL och dels på grund av att det är i första hand 77a§ UBL som har kommit till rättslig prövning i högsta domstolen (HD).

Framställningen blir dessutom starkt knuten till aktiebolagsformen. Dels på grund av att företrädaransvarsregeln främst tar sikte på aktiebolagen och dels på grund av att det är endast aktiebolag som förekommer i de rättsfall jag refererar i det följande.

6.1.1. Företrädaransvar, behov (ändamål)

Behovet av en specialregel till statens förmån i dess egenskap av fordringsägare i form av företrädaransvarsregeln, hade visat sig i de skatteförluster som uppstod genom att en arbetsgivare som var juridisk person, främst aktiebolag, inte betalade innehållen skatt på arbetstagares lön. Eftersom aktiebolagsbildning hade blivit vanligare, hade behovet accentuerats.⁶⁶

För handelsbolagen fanns redan möjlighet, att solidariskt med handelsbolaget förplikta bolagsmännen att erlägga innehållen skatt, som inte inbetalats beträffande bolagets anställda; bolagsmännen svarade för bolagets samtliga förpliktelser såsom för egen skuld.⁶⁷

Regeln om företrädaransvar i 77a§ UBF (nuv. 77a§ UBL) riktade sig istället mot övriga juridiska personer och främst då aktiebolag som var s.k. fämansbolag. I dessa bolag utövades det bestämmande inflytandet på grund av aktieinnehavet av endast en eller ett fåtal delägare. Det hade visat sig, att sådana bolag ofta fortsatte sin

verksamhet långt efter det att bolaget enligt bestämmelser i aktiebolagslagen (ABL) bort träda i likvidation på grund av att aktiekapitalet gått förlorat. Vidare hade det visat sig, att sedan bolaget försatts i konkurs var ofta bolagets skulder till enskilda fordringsägare obetydliga i jämförelse med vad bolaget var skyldigt staten i fråga om skatteskulder. Enligt uppbördsutredningen kunde man således dra slutsatsen att aktiebolagsformen mer eller mindre utnyttjades för att i stor utsträckning låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten inneburit.⁶⁸

Uppbördsutredningen konstaterade att det med rådande regler (läs aktiebolagslagen) inte fanns stora möjligheter att göra ställföreträdare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för obetald skatt.⁶⁹

Detta ansåg utredningen vara en brist särskilt då underlåtelsen hade sin grund i brottsligt förfarande från den persons sida som handhade det verkliga bestämmandet i bolaget.⁷⁰

Utredningen fastslog att ställföreträdare (företrädare) borde kunna förpliktas att solidariskt med bolaget utge innehållen men icke inbetalad skatt då företrädaren förfarit på sådant sätt att han var underkastad straffansvar enligt 80§ 1mom. 2st UBF (nuvarande 81§ UBL). Därmed menades inte att man under alla förhållanden också skulle ålägga företrädare full solidarisk betalningsskyldighet då straffbarhet förelåg. Då särskilda skäl ansågs föreligga borde enligt utredningens mening betalningsskyldigheten kunna jämkas eller eftergivas.⁷¹

6.1.2. Förarbetena, kritik

De flesta remissinstanser som yttrade sig i företrädaransvarsfrågan anslöt sig till uppbördsutredningens uppfattning.

Vissa instanser ställde sig dock kritiska till förslaget om stadgande om företrädaransvar.⁷²

Kritiken riktades främst mot att företrädaransvaret skulle innebära en ny straffform. Departementschefen avfärdade denna kritik med att uttala, att förslaget inte innebar en ny straffform utan istället en möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en försumlig ställföreträdare och den arbetsgivare, tillika juridisk person, som han företräder.⁷³

Eftersom betalningsskyldigheten inte innebar en ny strafform borde den enligt departementschefen knytas till uppbördsförordningens (nuv. UBL:s) regel om sanktioner mot arbetsgivare som ej inbetalat innehållet skattebelopp.⁷⁴ (Departementschefen delade uppbördsutredningens uppfattning att det ej var erforderligt att utvidga ansvarigheten i fall där arbetstagares lön utbetalats utan att skatten dragits av.)

I riksdagsbehandlingen av förslaget om företrädaransvar uttalade bevillningsutskottet synpunkter i överensstämmelse med de som framförts av departementschefen.⁷⁵ Utskottet ansåg ej invändningar från rättssäkerhetssynpunkt föreligga. Dessutom erinrade utskottet om att betalningsskyldigheten kunde jämkas eller eftergivnas när särskilda skäl därtill förelåg.⁷⁶

Några ledamöter av utskottet reserverade sig emellertid. De ville avslå förslaget om införande av 77a§ UBF. Jag återger några av de synpunkter som motiverade reservanternas ställningstagande:

1. Ett civilrättsligt personligt betalningsansvar vore oförenligt med arbetsgivarens rättsliga ställning inom uppbördssystemet när det gällde innehållna men ej inbetalade källskatter. Dylika medel blev enligt reservanternas ej rättsligen avskilda från arbetsgivarens egna tillgångar. Staten hade endast en fordran mot arbetsgivaren på den innehållna skatten och det var med egna medel som arbetsgivaren hade att betala statens fordran. Reservanternas framhöll vidare, att när arbetsgivaren i samband med källskattesystemets införande ålades besväret med uppbörden av anställdas skatter, åberopades uttryckligen i propositionen förmånen för arbetsgivaren att få förfoga över medlen fram till nästa uppbördstermin med rätt att draga ränta å medlen i fråga, som skäl för att arbetsgivaren ej skulle få särskild ersättning av staten för besväret.
2. Utvidgningen av det civilrättsliga ansvaret till den som företräder arbetsgivaren stod ej i överensstämmelse med den grundläggande principen för de juridiska personerna - de juridiska personerna svarade för sina skulder med de egna tillgångarna. Delägare eller anställda hade ej personligt betalningsansvar.
3. Oklarhet rådde om vad som skulle förstås med uppsåt eller grov oaktsamhet i förevarande sammanhang.
4. Reservanternas ansåg vidare, att möjligheten till jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten inte minskade de principiella betänkligheterna.⁷⁷

6.2. Rekvisiten för företrädaransvar enligt 77a§ UBL.

Rekvisiten för att företrädaransvar avseende innehålllet skattebelopp skall uppstå för en ställföreträdare (företrädare) för en arbetsgivare som är juridisk person kan sammanfattas enligt följande:

Vederbörande skall ha varit företrädare för arbetsgivare, som är juridisk person, och därvid, u_n_d_e_r_l_å_t_i_t att i_r_å_t_t_i_d (förfallotid se avsnitt 4.1.1.) o_c_h_o_r_d_n_i_n_g i_n_b_e_t_a_l_a skatt_s_o_m_s_k_a_l_l_b_e_t_a_l_a_s.

Detta är de s.k. objektiva rekvisiten (vad som faktiskt kan konstateras). De subjektiva rekvisiten är: att underlåtelser skall ha varit u_p_p_s_å_t_l_i_g eller ha skett av g_r_o_v o_g_a_k_t_s_a_m_h_e_t.

Som framgår av den s.k. undantagsbestämmelsen i 77a§ 1st 2p. UBL, kan jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten ske om s.k. "särskilda skäl" föreligger.

6.2.1. Företrädaransvar, juridiska personer

Enligt ordalydelsen i 77a§ UBL avser företrädaransvar alla juridiska personer.

Enligt uppborädsutredningens ändamålsöverbäganden (se ovan avsnitt 6.1.1.) tog man emellertid med stadgandet om företrädaransvar främst sikte på fåmansaktiebolagen.

Uppborädsutredningen nämnde även ekonomisk förening och stiftelse som exempel på juridiska personer i vilka det förekommit att inbetalning av innehållen skatt underlåtit.⁷⁸

6.2.2. Företrädaransvar, typ av fordran

Av direktiven till uppborädsutredningen framgår, att upprinnelsen till förslaget om betalningsskyldighet för arbetsgivares ställföreträdare, står att söka i de båda rättsfallen NJA 1957 s.757 och NJA 1957 s.761. I de båda domarna vann staten ej framgång med yrkande om, att ställföreträdare skulle förpliktas att som skadestånd utge icke inbetalade belopp avseende innehållen skatt.⁷⁹

Uppborädsutredningen ansåg det ej lämpligt att utforma betalningsansvaret enligt 77a§ UBL som en skadeståndsskyldighet.⁸⁰

I rättsfallet SvJT 1974 rfs. 64 fastslogs, att betalningsansvaret enligt 77a§ UBF (nuv. 77a§ UBL) till sin natur var skadeståndsansvaret närstående. Detta talade för att förbudet mot att i mål om betalningsföreläggande uppta ansökning avseende skadestånd, skulle tillämpas även för betalningsansvaret enligt 77a§ UBF. Företrädaransvar kan således ej anhängiggöras genom betalningsföreläggande.

Företrädaransvaret avser enligt ordalydelsen i 77a§ UBL endast skattebelopp och restavgift. Dock följer av 58§ l mom. 2st sista punkten UBL att företrädaransvaret även avser s.k. tilläggsavgift. Detta fastslogs i domen NJA 1979 A12.

Talan om företrädaransvar enligt 77a§ UBL kan i underrätt anhängiggöras antingen av allmän åklagare som enskilt anspråk i brottmål (d.v.s. i samband med upphördsbrottet i 81§ UBL) eller av tjänsteman vid LSt genom stämningsansökan (tvistemål).⁸¹ (OBS! På övriga områden kan aldrig företrädaransvar anhängiggöras av åklagare - t.ex. om företrädaransvarstalan gäller mervärdeskatt. Se även avsnitt 6.5..)

6.5. Rättsfrågor

Följande rättsfrågor anser jag vara intressanta:

- Företrädarbegreppet
- Grov oaktsamhet (Uppsåt är av föga intresse.
Betalningsansvar enligt 77a§ UBL
förutsätter i de flesta fall endast
grov oaktsamhet.)
- Vad som skall anses utgöra s.k. "särskilda skäl" för jämkning eller eftergift enligt undantagsbestämmelsen i 77a§ 1st 2p. UBL.

Förarbetena ger ringa ledning till tolkning av rekvisiten för företrädaransvar, eller vägledning för vad som skall anses utgöra sådana "särskilda skäl", som kan medföra jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten.

Problematiken har istället överlämnats till rättstillämpningens avgörande.

Dock ges i förarbetena en viss ledning angående vad som skall anses utgöra grov oaktsamhet enligt 77a§ UBL.

Uppbördsutredningen fastslog, att för att företrädaransvar skall inträda, krävs att straffansvar enligt 80§ 1mom. 2st UBF (nuv. 81§ UBL) skall kunna åläggas ställföreträdaren (företrädaren) (jfr. avsnitt 6.1.1.).

6.4. Utvecklad praxis

Jag skall nu redogöra för den praxis som utvecklats avseende begreppen företrädare, grov oaktsamhet och "särskilda skäl" för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten.

I appendix E refererar jag mera utförligt de rättsfall som jag hänvisar till i min analys av de olika begreppen.

Analysen omfattar de avgöranden i högsta domstolen (HD) som jag uppfattat som intressanta i förevarande sammanhang och avser tiden fram t.o.m. NJA 1984 häfte nr 5.

6.4.1. HD-domar, gemensamma förutsättningar

Innan jag går vidare kan det vara lämpligt att redogöra för några gemensamma förutsättningar i de refererade HD-domarna. I samtliga fall rörde det sig om:

1. att en (eller flera) företrädare för en arbetsgivare som var juridisk person hade underlåtit att i rätt tid (förfallotid se avsnitt 4.1.1.) inbetala preliminär A-skatt som innehållits å arbetstagares lön,
2. enmans- eller fåmansaktiebolag,
3. hade bolaget hamnat i ekonomiska svårigheter (likviditets-svårigheter) och sedermera gått i konkurs,
4. har talan om företrädaransvar anhängiggjorts av åklagaren som enskilt anspråk i brottmål.

Dessutom hade i de flesta fall den (eller de) som staten velat göra gällande företrädaransvar mot varit s.k. legal företrädare (d.v.s. VD och/eller styrelseledamot i aktiebolaget).

6.4.2. Företrädaransvar - metodik

Av HD:s domar kan man utläsa att HD i sina domskäl använde uppbördsutredningens metodik (jfr. avsnitt 6.1.1.). Först konstaterades om

personen i fråga varit företrädare för den juridiska personen. Sedan bedömde man huruvida företrädaren av åtminstone grov oaktsamhet hade underlåtit att inbetala skatten. Var dessa förutsättningar uppfyllda ansågs företrädaransvar föreligga. Därefter blir det aktuellt med att ta ställning till eventuella "särskilda skäl" för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten.

6.4.3. Företrädare

Allmänt kan sägas att det finns två kategorier företrädare för juridiska personer; legala företrädare och faktiska företrädare. En legal företrädare är t.ex. VD eller styrelseledamot i aktiebolag (jfr. 8kap. 11-12§§ ABL, jfr. äv. NJA 1974 s.297).

Även den som rent faktiskt har företrätt en juridisk person, utan att samtidigt vara legal företrädare, är företrädare enligt 77a§ UBL (jfr. NJA 1979 s.555).

Av rättsfallen NJA 1971 s.296 (III), 1974 s.423 och 1979 s.555 framgår, att fler än en kan vara företrädare enligt 77a§ UBL för samma juridiska person.

6.4.4. Grov oaktsamhet

Som förmodligen med all önskvärd tydlighet har framgått av det tidigare redogjorda, avser företrädaransvaret en underlåtenhet att handla. Inom skadeståndsrätten brukar man i dylika fall tala om att skadeståndsskyldighet uppstår om en "plikt" att handla (handlingsskyldighet) har åsidosatts.⁸² På motsvarande sätt anser jag att man kan tala om att en handlingsskyldighet åsidosattes då skatteinbetalning underlåtes.

Rättsfallet NJA 1969 s.326 har blivit vägledande för vad som skall anses utgöra grov oaktsamhet enligt 80§ lmom. 2st UBF, d.v.s. nuvarande 81§ UBL. (Därmed har man också fått ett "riktmärke" för vad som skall anses utgöra grov oaktsamhet enligt 77a§ UBL - se nedan.)

Rättsfrågan gällde huruvida en verkställande direktör (VD) i ett aktiebolag, som inte fullgjort sin skyldighet att till uppbördsmyndighet inbetala innehållna skattemedel, kunde till sitt fredande åberopa att han genom inbetalning skulle gjort sig skyldig till mannamän mot borgenärer.

J.K. yttrade sig i frågan, vilket blev vägledande för HD:s avgörande.

J.K. tog upp två exempel på fall i vilka en underlåtenhet att betala innehållen skatt skulle kunna tillräknas VD som uppsåtligt brott eller brott av grov oaktsamhet:

1. VD har själv vållat bolagets obestånd eller
2. VD har, utan att själv ha vållat obeståndet, vid uppbördsterminen (uppbördstermin kallades tidigare de perioder - vissa dagar under vissa månader - under vilka skatt förföll till betalning⁸⁵) saknat medel för skattens erläggande men ändå fortsatt rörelsen, trots att rörelsens ekonomi varit helt undergrävd.

J.K. ansåg vidare, att då en arbetsgivare vid tiden då skatten förföll till betalning saknade medel till skattens erläggande, kunde man kräva av ställföreträdaren att: "han vidtager åtgärder för att garantera likställighet i behandlingen av sina borgenärer."

För ansvarsbefrielse krävs således en aktiv åtgärd (handlings-skyldighet) från ställföreträdarens sida i syfte att tillgodose alla fordringsägares intressen.

Som exempel på sådana åtgärder angav J.K.:

1. konkursansökan,
2. eller inledande av ackordsförhandlingar,
3. eller total betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandlingar.

HD uttalade sig av innebörd, att då driften av företaget fortsatts, trots att VD haft anledning räkna med att en fortsatt drift skulle innebära en påtaglig risk för att innehållen skatt ej skulle kunna erläggas i rätt tid, föreligger grov oaktsamhet och VD har därmed gjort sig skyldig till brott enligt 80§ 1mom. 2st UBF (nuv. 81§ UBL).

Rättsfallet i fråga rör händelser från tiden före 77a§ UBF:s ikraftträdande. Dock är det av intresse för bedömningen av rekvisitet grov oaktsamhet enligt 77a§ UBL (nuv. 77a§ UBL). Av NJA 1969 s.326 framgår vad rättsordningen ställer för minsta krav på åtgärder (handlingsskyldighet) från en ställföreträdare för att denne ej skall anses ha förfarit grovt oaktsamt och därmed undgå straffansvar enligt 80§ 1mom. 2st UBF (nuv. 81§ UBL). Föreligger ej straffansvar, föreligger ej heller företrädaransvar enligt 77a§ UBF enligt uppbörds-

utredningens resonemang (se avsnitt 6.1.1., jfr. NJA 1973 s.587 och 1979 s.229).

Ett särskilt problem uppkommer då företrädare har av myndighet givits uppfattningen, att bolaget får underlåta framtida skatteinbetalningar och fortsätta driften.

HD har i sådana fall tillmätt kronofogdemyndighetens uttalande särskild vikt och ansett grov oaktsamhet ej vara för handen (NJA 1975 s.745, 1981 s.1014, se även skiljaktige i NJA 1977 s.711).

Att märka i sammanhanget är att kronofogdemyndigheten ej har någon formell rätt att medge anstånd med skatteinbetalning. Den rätten tillkommer istället länsstyrelsen enligt 53§ 2mom. UBL.

Enligt HD (jfr. NJA 1974 s.297) kan man ej till befrielse från ansvar åberopa att uppdrag som styrelseledamot endast varit av "formell natur".

Har en styrelseledamot haft en så obetydlig roll i företaget att denne ej i första hand haft att svara för inbetalning av skatt, skall vederbörande vid anledning till misstanke att skatteinbetalning underlåtes, verkställa undersökning och i förekommande fall söka få till stånd rättelse.

Har sådan anledning till misstanke förelegat men någon åtgärd ej vidtagits, föreligger grov oaktsamhet.

6.4.5. "Särskilda skäl"

Av NJA 1971 s.296 (I), som blivit vägledande för flera följande HD-domar, framgår att man med företrädaransvaret i 77a§ UBL har avsett att kunna göra en viss målgrupp betalningsansvarig. Nämligen den (eller de), som på grund av eget eller närståendes aktieinnehav har haft ett betydande intresse i aktiebolaget och ett bestämmande inflytande i bolaget.

Undantagsregeln om jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten på grund av "särskilda skäl", borde enligt HD kunna tillämpas främst när företrädaren är anställd utan att ha något ägarintresse. D.v.s. när det är fråga om en anställd företagsledare (jfr. NJA 1971 s.296 (I), 1972 s.205 och 1973 s.544). En anställd företagsledare har bestämmande inflytande men saknar betydande intresse i bolaget.

Jag skall nu redogöra för vissa personliga förhållanden hos företrädaren, som kan medföra jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten.

Företrädarens ekonomiska förmåga - sådan denna är eller kan förväntas bli - utgör enligt bl.a. NJA 1971 s.296 (I) inte ensamt "särskilda skäl" för jämkning eller eftergift.

Dock kan det förekomma fall där företrädarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter kan föranleda domstol att av billighetsskäl jämka eller efterge betalningsskyldigheten.

Sådana särskilda omständigheter kan utgöras av faktorer som: hög ålder; sjukdom av ej övergående natur som hindrar företrädaren eller i vart fall starkt begränsar hans möjligheter att bereda sig utkomst; eller att företrädaren har ådagalagt vilja att fullgöra sina skyldigheter genom verkställda avbetalningar.

I rättsfallet NJA 1971 s.296 (III) skedde emellertid jämkning enbart med hänsyn till ställföreträdarnas förmåga att gälla skattebeloppen. Det rörde sig om mycket höga belopp i förhållande till företrädarnas årsinkomster och det kunde inte förväntas att deras inkomster i framtiden skulle öka av någon väsentlig betydelse.

Rör det sig om upprepade försummelser spridda över lång tid och gällande betydande belopp, minskar över huvud taget möjligheterna till jämkning starkt.

I rättsfallet NJA 1972 s.115 (II) bedömdes ej "särskilda skäl" till jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten föreliggande (även om det affärs- eller företagsekonomiskt kunde anses ha varit befogat med fortsatt drift).

HD uttalade dock i domen att: "det kan förekomma fall då det är motiverat att tillgripa särskilda åtgärder för att under någon tid upprätthålla mindre lönsam drift av ett företag av hänsyn till de anställdas inkomstmöjligheter och rådande arbetsmarknadsläge i orten".

Beslut om fortsatt drift får emellertid enligt HD inte fattas av företrädaren, utan beslutanderätten måste förbehållas de samhälleliga organen.

Har företräddaren själv beslutat om fortsatt drift, finns ingen omständighet som ensamt skulle kunna utgöra "särskilda skäl" för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten. Dock kan vissa förmildrande omständigheter vara för handen, som så att säga skulle kunna "peka i den riktningen". En förmildrande omständighet då driften av ett företag fortsatts trots risk för att innehållen skatt ej skulle kunna betalas, är att företräddaren därvid inte gynnat sig själv framför borgenärerna eller vissa borgenärer på andras bekostnad. Dessutom tas hänsyn till om risken med fortsatt drift ej har gått särskilt ut över statens skattefordran (jfr. NJA 1974 s.423).

6.5. Betalningsansvar/företräddaransvar, ur statens synvinkel

Statens primära intresse är, som nämnts tidigare, att få betalt för sina fordringar avseende skatter och avgifter.

De vanligaste fallen då staten vill göra gällande betalningsansvar mot någon företräddare för en juridisk person är, då den restförda juridiska personen i fråga har gått i konkurs eller trätt i likvidation. När fråga är om en restförd "levande" juridisk person, saknas vanligtvis anledning att göra gällande betalningsansvar mot en företräddare; eftersom det skulle vara oförmånligt för de inblandade att betala med egna medel. De betalar säkerligen hellre med den juridiska personens medel eftersom det är obeskattade medel.

Vid bedömningen huruvida staten vill söka ålägga en potentiell företräddare betalningsansvar för den juridiska personens skulder till staten, tar myndigheten (LSt) hänsyn till de aktuella personernas egna ekonomiska situationer. Är någon av personerna belastad av omfattande skulder i övrigt eller kanske t.o.m. försatt i personlig konkurs etc.? Att märka i sammanhanget är principen om "allas likhet inför lagen" enligt 1 kap. 9 § regeringsformen. Myndigheten får med hänsyn härtill oftast talan mot samtliga som kan tänkas bli ansvariga. Häri skiljer sig staten från andra fordringsägare. En privat fordringsägare behöver inte beakta nämnda princip och kan således välja att söka den som bedöms ha bästa betalningsförmågan.

När det gäller handelsbolag är bolagsmännen legala företrädare och enligt bolagslagens regler svarar de solidariskt för bolagets samtliga skulder (en fordringsägare kan välja att söka bolaget eller vem som helst av bolagsmännen för hela sin fordran).⁸⁴ Man behöver således endast konstatera, att någon har varit just bolagsman för att vederbörande skall kunna åläggas betalningsansvar för bolagets skulder. I handelsbolagsfallen vore det därför för staten, i dess egenskap av fordringsägare avseende skatter och avgifter, onödigt krångligt att tillämpa företrädaransvarstalan enligt 77a§ UBL etc.. Dessutom föreligger ingen risk för jämkning av betalningsskyldigheten om bolagslagens regler tillämpas. Staten tillämpar således bolagslagens regler om betalningsansvar i handelsbolagsfallen. (Dock kan det vara aktuellt med företrädaransvarstalan enligt 77a§ UBL etc. mot en bolagsman i ett kommanditbolag, som är s.k. kommanditdelägare; denne är - till skillnad från de s.k. komplementärerna - endast begränsat ansvarig för bolagets skulder, enligt bolagslagen.)

Betalningsansvar mot potentiella företrädare för en restförd juridisk person, som inte är handelsbolag utan exempelvis aktiebolag eller ekonomisk förening, gör staten gällande genom s.k. företrädaransvarstalan enligt 77a§ UBL etc..

I sammanhanget bör uppmärksammas, att talan om företrädaransvar enligt 77a§ UBL kan, till skillnad från alla andra företrädaransvar (48a§ MVL etc.), föras in i brottmål som enskilt anspråk.

Uppbördsbrottet enligt 81§ UBL avser liksom 77a§ UBL innehållen preliminär A-skatt.

Förekommer anledning till misstanke om brott enligt SkBrL eller UBL, gör LSt anmälan därom till åklagaren.⁸⁵

Vid åtalsanmälan avseende 81§ UBL, hemställer LSt att åklagaren skall föra talan om betalningsskyldighet enligt 77a§ UBL mot företrädare för aktiebolag etc..

Anspråk om betalningsskyldighet enligt 77a§ UBL är att jämställa med enskilt anspråk; och därför kan åklagaren föra in företrädaransvarstalan i brottmålet (i samband med uppbördsbrottet enligt 81§ UBL).⁸⁶ Åklagaren är t.o.m. skyldig att göra så om det ej medför olägenhet och anspråket ej är obefogat.⁸⁷

Att åklagaren för in företrädaransvarstalan enligt 77a§ UBL i brottmålet, innebär processekonomiska fördelar. Blir företrädare betalningsansvarig samtidigt som han fälls för uppbördsbrottet (81§ UBL), behöver LSt inte i tvistemål söka ålägga företrädaren betalningsansvar (staten har redan genom domen erhållit en exekutionstitel).

Företrädaransvarstalan enligt 77a§ UBL, 48a§ MVL etc. i tvistemål, inledes genom att LSt inger s.k. stämningsansökan mot de tänkbara företrädarna (för exempelvis ett aktiebolag) till tingsrätten.⁸⁸

Innan LSt beslutar sig för ansökan hos tingsrätten om stämning mot någon tänkbar företrädare, skickar man ut ett meddelande till vederbörande.

I meddelandet anges bl.a. de belopp, som vederbörande i egenskap av företrädare för den juridiska personen i fråga kan bli personligt betalningsansvarig för.

Till meddelandet bifogas ett frågeformulär (se appendix F). Medger inte vederbörande betalningsansvar, bör han besvara frågorna inom 10 dagar från mottagandet av meddelandet.

Om vederbörande besvarar frågeformuläret kan myndigheten med hjälp därav bättre bedöma bl.a. om det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet föreligger eller ej. Dessutom kan man undvika att en eventuell stämningsansökan riktas mot fel person, d.v.s. någon som inte har varit företrädare för den juridiska personen i fråga. Den myndigheten riktar stämningsansökan mot skall också i slutändan visa sig ha varit företrädare.

Vinner staten framgång i mål om företrädaransvar, erhålles dom om företrädares betalningsansvar jämte aktiebolaget etc. i fråga. Därmed har staten den erforderliga exekutionstiteln mot företrädaren/-arna.

Företrädaransvarsmålen anses vara dispositiva tvistemål. Vägledande härvid har varit Svea hovrätts dom 1974-01-24 (SvJT 1974 rfs.64).

Att målen betraktas som dispositiva tvistemål innebär att förlikning kan ske (förlikning kan endast ske i dispositiva tvistemål).

Riksskatteverket har i "Cirkulär till länsstyrelserna angående riksskatteverkets uppgift att bevaka statens rätt i vissa kronomål" (RSV Ex 1973:1) uttalat, att då fråga om rättegång uppkommer, skall LSt överväga om staten är bättre betjänt av en uppgörelse med motparten. LSt tar ställning till frågor av såväl rättslig som processekonomisk natur.

Är rättsfrågan tveksam, kan en förlikning i vissa fall vara att föredra framför en kostsam process. Om rättsfrågan inte är av principiell natur och en process skulle ge staten ringa utbyte, torde länsstyrelsen även vara berättigad att ta skälighetshänsyn.

Kommer en betalningsuppgörelse (förlikning) till stånd innan någon process påbörjats upprättar LSt ett förlikningsavtal. I avtalet anges samtliga förutsättningar för förlikningen. Avtalet undertecknas av parterna.

Ingås förlikning efter det att processen öppnats har LSt möjlighet att begära, att förlikningen stadfästes genom dom.⁸⁹

6.6. Statistik

Tabellen nedan avser domar avkunnade under 1982.

Domarna har avkunnats huvudsakligen Göteborgs tingsrätt. Övriga domar har avkunnats vid tingsrätterna i Alingsås, Borås, Mölndal, Stenungsund, Strömstad, Uddevalla och Värberg.

I målen har yrkande om betalningsansvar framställt som enskilt anspråk i brottmål och i tvistemål genom stämningsansökan.

Jag har valt 1982 som referensår eftersom skattefordringar preskriberas efter 5 år och materialet för tidigare år är ofullständigt.

Antal ålagda betalningsansvar i domar under 1982.x)	Talan enligt 77a§ UBL, som enskilt anspråk i brottmål.		Talan förd i tvistemål enligt 77a§ UBL, 48a§ MVL resp. 30a§ AVGL. OBS! Talan kan ha avsett olika kombinationer av nämnda paragrafer.	
	Utdömt belopp	Fortfarande restfört belopp per 85-07-31.	Utdömt belopp	Fortfarande restfört belopp per 85-07-31.
63	4.511.469:-	2.891.709:-	2.615.107:-	2.056.109:-

- x) En dom avkunnad vid Solna tingsrätt under 1982 hade, liksom domarna som avses i statistiken, anmälts av LSt i Göteborg. Denna dom har dock ej medtagits i statistiken p.g.a. dess extraordinära karaktär i förevarande sammanhang. Domen berörde i liten utsträckning företrädaransvar och var mycket omfattande i övrigt. Samtliga i statistiken medtagna domar emanerar från LSt i Göteborg, d.v.s. åtalsanmälan eller stämningsansökan har gjorts av LSt i Göteborg.

Övan redovisade siffror skall ses i belysning av följande: LSt:s arbete med företrädaransvar leder inte alltid till process. Ofta träffas överenskommelse om förlikning. De belopp som inflyter till statskassan genom förlikningar är betydande.

6.7. Egna synpunkter

Avslutningsvis vill jag redovisa några egna reflektioner kring företrädaransvaret.

Beskrivningen av företrädaransvaret enligt 77a§ UBL har främst skett med avseende på aktiebolagen och därmed i första hand inriktats mot fåmansbolagen.

Analogt kan man tillämpa delar av förda resonemang även avseende övriga juridiska personer. Dock bör man vid jämförande betraktelser iaktta försiktighet, bl.a. med hänsyn till att aktiebolagsformen och därmed ägarintresset har haft stor betydelse för den företagna analysen av företrädaransvaret enligt 77a§ UBL. I vissa andra juridiska personer finns inget ägarintresse - eller i vart fall ett mycket svagt sådant jämfört med vad som gäller i fåmansaktiebolagen. Exempelvis i en stiftelse finns inget ägarintresse. eftersom det inte finns några delägare.

Att dra analoga slutsatser på andra områden än källskatteområdet kan också vara vanskligt, bl.a. på grund av det faktum att 77a§ UBL avser skatt som innehållits å arbetstagares lön och att företrädaransvaret därmed har anknytning till straffansvaret i 81§ UBL.

Reservanterna i bevillningsutskottet ville avslå förslaget om införande av 77a§ UBL, bl.a. på grund av det faktum att stadgandet innebär ett undantag från aktieägares personliga frihet från ansvar avseende aktiebolagets skulder (1kap. 1§ ABL).

Jag anser att staten, liksom andra borgenärer, skall ha möjlighet att skydda sina fordringsanspråk. En bank exempelvis kan "välja" sina gäldenärer och därmed - vilket också sker vid lån till fåmansaktiebolag - kräva personlig borgen som villkor för lån. Eftersom staten inte har denna möjlighet att välja sina gäldenärer, utgör stadgandet i 77a§ UBL en möjlighet för staten att skydda sig mot oseriösa gäldenärer.

Denna statens möjlighet att utnyttja företrädaransvarstälans ligger enligt mitt sätt att se på saken inte bara i statens intresse. Då verksamhet drives med anspråktagande av skattemedel uppstår en illojal konkurrens gentemot de företagare som fullgör sina

skyldigheter. De företagare som inte fullgör sina skatteinbetalningar kan hålla lägre priser och därmed konkurrera ut de företagare som fullgör sina skatteinbetalningar.

Till slut vill jag erinra om, att det finns mycket i övrigt att ta upp avseende uppbördsområdet, bl.a. regler om anstånd och preskription.

Av utrymmesskäl har dock detta arbete begränsats till några problemställningar, som jag funnit intressanta.

6.8. "Nyheter" inom uppbördsområdet

Införandet av det nya uppbördssystemet 1985 innebar en nyhet i sig. Ytterligare en nyhet väl värd att nämna är det förslag av socialavgiftsutredningen om införande av s.k. företagareregistrering, som föreligger 1985.

Utredningsförslaget syftar till att möjliggöra för en uppdragsgivare och en uppdragstagare att få full klarhet om avgiftsskyldigheten redan då man kommer överens om arbetet. Uppdragsgivaren skall inte behöva riskera betalningsskyldighet i efterhand.

Registreringen skall, enligt förslaget, vara av frivillig karaktär och ske dels automatiskt för vissa (fysiska personer med B-skattsedel som är skyldiga att betala mervärdeskatt) , dels efter ansökan för andra. En förutsättning för registrering skall vara att sökanden har B-skattsedel och kan antas få en inte obetydlig inkomst av rörelse. Registreringen skall anges på det skattekort som är fogat vid B-skattsedeln.

Företagarregistreringen medför att socialavgifter skall betalas i form av egenavgifter för ersättningen som den registrerade uppdragstagaren tar emot. Dock skall parterna kunna avtala om att arbetsgivaravgifter skall betalas för en ersättning som annars skulle ha föranlett egenavgifter.

Mera om företagareregistrering står att läsa i "Företagarregistrering - klarare regler för socialavgifter", Ds S 1985:1 (socialdepartementet).

Mall - Tjänst/rörelse

Följande skiss är en kompletterad version av en skiss hämtad ur kursdokumentationen Arbetsgivarkontroll (s. 166) - RSV Au 3-115 Utg 2.

<input type="checkbox"/> Ja	Tidigare anställning?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Ja	En eller ett fåtal uppdragsgivare?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Nej	Upphandlingsförfarande? Självständigt utarbetade kostnadsförslag, ritningar etc? Konkurrens? Flera anbud? Dokumentation?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Självständig prissättning?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Ja	Åtagande att personligen utföra arbetet med egen eller förmedlad arbetskraft?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Ja	Utför efter hand ålagda arbetsuppgifter utan att dessa bestämts på förhand? Dokumentation?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Ja	Utförs arbetet på löpande räkning?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Ja	Mer varaktigt åtagande?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Nej	Är arbetet av speciell karaktär?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Krävs speciell kompetens?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Näringsbehörighet? Auktorisation?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Ja	Utgår traktaments- eller resekostnadsersättning?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Ja	Står under ledning och kontroll?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Ja	Tidkort eller annan tidsredovisning?	<input type="checkbox"/> Nej
<input type="checkbox"/> Nej	Eget material?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Egna maskiner och verktyg? Självständig finansiering?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Egen arbetslokal/verkstad som bas?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Egen företagsorganisation?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Garantiåtaganden? Dokumentation?	<input type="checkbox"/> Ja
<input type="checkbox"/> Nej	Ekonomiskt risktagande ("företagarrisk")?	<input type="checkbox"/> Ja

4§ lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet
beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL)

Denna lag gäller i fråga om uppdrag som utgör skattepliktig tjänst enligt 10§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt och

1. avser mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning;

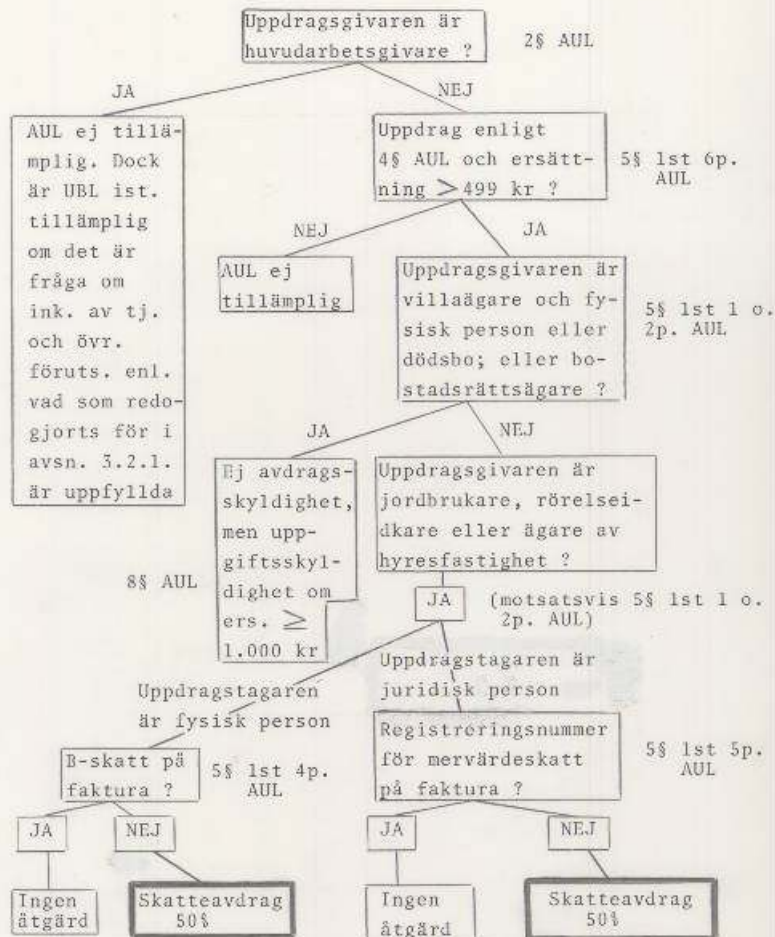
2. avser växande skog, odling eller annan växtlighet och innefattar röjning, sådd, plantering, uppskattning, märkning, gödsling, beskärning, gallring, skörd, avverkning eller växtskydd;

3. avser byggnad eller annan anläggning och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring eller underhåll;

4. avser uppdragsgivarens rörelse och innefattar tillverkning på beställning, montering, rengöring, reparation, ändring eller underhåll samt utförs på uppdragsgivarens arbetsplats;

5. avser godstransport för sådan verksamhet för vilken uppdragsgivaren är bokföringsskyldig.

Skyldighet för uppdragsgivare att göra skatteavdrag enligt AUL kan beskrivas med följande skiss:



Uppbördsdeklaration

(framsida)

UPPBÖRDSDEKLARATION FÖR 1985

Se Prostyren i källskatt och arbetsgivaravgift.
Uppbördsavgift = lönsamtjänsten

Redovisning av arbetsgivaravgift	01
Arbetsgivaravgift	02
Upphöjning av källskatt	03
Kostnadsavdrag	04
Avgiftunderlag A	05
Avgiftunderlag B	06
Avgiftunderlag C	07
Redovisning av avdragen skatt	08
Avgift underlag C	09
Avgift underlag D	10
Redovisning av avdragen skatt	11
Avgift underlag A-skatt	12
Avgift underlag B-skatt	13
Summa avgift och skatt att betala	14

01 Redovisning av arbetsgivaravgift
 02 Arbetsgivaravgift
 03 Upphöjning av källskatt
 04 Kostnadsavdrag
 05 Avgiftunderlag A
 06 Avgiftunderlag B
 07 Avgiftunderlag C
 08 Redovisning av avdragen skatt
 09 Avgift underlag C
 10 Avgift underlag D
 11 Redovisning av avdragen skatt
 12 Avgift underlag A-skatt
 13 Avgift underlag B-skatt
 14 Summa avgift och skatt att betala

Detta fält är reserverat för anteckningar. Innehåll kan vara olika beroende på vilken typ av deklaration som används.

(baksida)

<p>POSTGIROT SVERIGE INBETALNINGSKORT för avgift och källskatt CK</p> <p>Arbetsgivaravgift och arbetsgivaravgift</p>	<p>Till postgirotkonto nr</p> <p style="text-align: center; font-size: 2em;">M</p>	<p>Kostnadsavdrag</p>
	<p>Belämningsinnehavare</p> <p>LÄNSSTYRELSEN I</p>	
	<p>DEKLARATION</p> <p>för arbetsgivaravgift och avdragen skatt lämnas på inbetalningskortets baksida.</p> <p>Om betalning inte görs skall deklarationen sändas direkt till länsstyrelsens uppbördsenhet.</p> <p>Glöm inte underskriften på baksidan!</p>	
<p>Eger kontonr vid giltighet</p>		
<p>Svenska kronor</p> <p style="text-align: right; font-size: 2em;">00</p>		

DETTA FÄLT ÄR ANTECKNINGAR INTE GÖRAS - RESERVERAT FÖR POSTGIROT

H #

#

17

RättsfallsreferatNJA 1971 s.296 (1)

En person som var ensam styrelseledamot i 3 stycken aktiebolag (i vilka hustrun ägde aktierna) hade, trots insikt om ekonomiska svårigheter, drivit bolagen vidare med användande av medel som må ha varit tillgängliga för inbetalning av skatt.

Betalningsinställelse hade vidtagits. Dock hade ej betalningsinställelsen åtföljts av verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling av bolagen under hänsynstagande av samtliga borgenärers intressen.

Styrelseledamoten ålades på grund av ovan angivna omständigheter ansvar enligt 80§ Imom. 2st UBF.

Angående företrädaransvaret gick HD på uppberdsutredningens syn på detsamma (jfr. avsnitt 6.1.1.). Eftersom straffansvar förelåg ansågs företrädaransvar föreligga enligt 77a§ UBF. Rättsfrågan blev då huruvida "särskilda skäl" för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten skulle anses föreligga enligt 77a§ 1st 2p. UBF (undantagsbestämmelsen).

Det var, som framgår ovan, fråga om typiska fåmansbolag och styrelseledamoten hade själv utövat det helt bestämmandet inflytandet över bolagens verksamhet.

HD utgick från uppberdsutredningens ändamålsöverbäganden (se avsnitt 6.1.1.) och konstaterade att företrädaransvaret i första hand tar sikte på aktiebolagen och bland dessa de s.k. fåmansbolagen.

HD antog att vad lagstiftaren främst velat åstadkomma var att - under de förutsättningar som stadgas i övrigt - kunna göra ställföreträdare betalningsskyldig i fall, då denne på grund av eget eller närståendes aktieinnehav har haft ett betydande intresse i aktiebolaget och ett bestämmande inflytande i detta (båda dessa förutsättningar förelåg alltså i detta fall).

Undantagsregeln om jämkning eller eftergift borde därför enligt HD kunna tillämpas t.ex. när ställföreträdaren är anställd utan att ha något ägarintresse (anställd företagsledare OBS! eg. komm.). Sådant fall förelåg ej här således.

Såsom skäl för jämkning hade anförts ställföreträdarens ekonomiska förhållanden.

Skulle i varje särskilt fall hänsyn tagas till ställföreträdarens ekonomiska förmåga - sådan denna är eller kan förväntas bli - torde enligt HD jämkning snarare bli regel än undantag. Detta har uppenbarligen ej varit åsyftat.

Dock ansåg HD det ej uteslutet att det kan förekomma fall, där ställföreträdarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter borde föranleda domstol att av billighetsskäl jämka eller efterge betalningsskyldigheten.

Ställföreträdaren i detta fall kunde enligt HD ej åberopa särskilda omständigheter. Han hade tidigare fällits till ansvar för underlåtenhet att inbetala skatteavdrag avseende de tre bolagen i fråga.

Enligt HD var det fråga om upprepade försummelser spridda över lång tid och gällande betydande belopp.

Det allmänna hade i stor utsträckning fått stå för de kostnader som bolagens verksamhet medfört. HD ansåg således ej skäl för jämkning eller eftergift föreligga.

NJA 1971 s.296 (11)

I detta rättsfall blev det åter fråga om huruvida undantagsbestämmelsen i 77a§ 1st 2p. UBF ("särskilda skäl") skulle vara tillämplig.

Här gällde det en ensam styrelseledamot som - tillsammans med hustrun - ägde aktierna i ett fåmansaktiebolag. Han var alltså inte en anställd företagsledare.

Ställföreträdaren hade med vetskap om bolagets ekonomiska svårigheter fortsatt verksamheten med inspråktagande av skattemedel.

Betalningsinställelse hade skett. Dock hade ej verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen skett.

Som skäl för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten hade ställföreträdaren åberopat ekonomiska förhållanden och att han riskerade förlora sina försörjningsmöjligheter om betalningsskyldigheten utkrävdes.

HD gick på domen NJA 1971 s.296 (I) och prövade huruvida särskilda omständigheter, som i förening med bristande betalningsförmåga skulle kunna medföra jämkning eller eftergift av billighetsskäl, förelåg.

HD konstaterade, att eftersom ställföreträdaren två gånger tidigare hade fällits till ansvar för underlåtenhet att inbetala skatteavdrag och det nu var fråga om ytterligare två försummelser av samma slag, förelåg inte särskilda omständigheter. Därför kunde ej skäl för jämkning eller eftergift anses föreligga.

NJA 1971 s.296 (III)

Åter gällde det huruvida betalningsskyldigheten kunde jämkas eller efterges på grund av "särskilda skäl".

Här rörde det sig om två legala företrädare (Ö. och I.) i fåmansaktiebolag.

Ö. och I. var tillsammans betalningsansvariga avseende ett belopp om 377.972 kr och I. var ensam betalningsansvarig avseende ett belopp om 258.809 kr. (Ö. hade avgått som VD och styrelseledamot.)

I RR:n skedde jämkning med hänsyn till ställföreträdarnas förmåga att gälda skattebeloppen som betalningsansvaren avsåg. Ö. hade endast inkomster om knappt 30.000 kr om året. I:s inkomster uppgick till 40.000-50.000 kr/år. Även om båda framledes kunde förväntas öka sina inkomster, torde ökningarna icke bliva av väsentlig betydelse. RR:n ansåg därför "särskilda skäl" föreligga för att jämka ställföreträdarnas betalningsskyldighet till hälften.

Ö. och I. förpliktades av RR:n att solidariskt utge 188.986 kr och I. förpliktades att ensam utge 129.404 kr och 50 öre.

I HovR:n skedde ytterligare jämkning då det uppdagats att det i konkursboet fanns ytterligare belopp av åtminstone 200.000 kr till betalning av de ifrågavarande skattemedlen.

HovR:n förpliktade Ö. och I. att solidariskt utge 75.000 kr och I. förpliktades att ensam utge 50.000 kr.

I HD förpliktades Ö. och I., liksom i HovR:n, att solidariskt utge 75.000 kr. I däremot förpliktades att, liksom i RR:ns dom, utge 129.404 kr och 50 öre ensam.

Enligt HD hade I., sedan Ö. avgått som VD och styrelseledamot, ensam haft det bestämmande inflytandet i bolaget då beloppet 258.809 kr förföll till betalning och därvid fortsatt driften av företaget, trots insikt om att bolagets läge var hopplöst.

HD ansåg därför det ej befogat att jämka I:s betalningsskyldighet i denna del i större utsträckning än vad RR:n gjort.

NJA 1972 s.115 (I)

I detta rättsfall har särskilda omständigheter, som i förening med ställföreträdarens bristande betalningsförmåga borde föranleda domstol att av billighetsskäl jämka eller efterge betalningsskyldigheten, ansetts föreligga.

Dels hade ställföreträdaren ådagalagt vilja att fullgöra sina skyldigheter genom verkställda avbetalningar, dels var ställföreträdaren 62 år gammal och dels led han av sjukdom, som ej var av övergående natur och som hindrade eller i vart fall starkt begränsade hans möjligheter att bereda sig utkomst.

HD jämkade således betalningsskyldigheten på grund av billighetsskäl.

NJA 1972 s.115 (II)

Ytterligare ett fall av tillämpning av undantagsregeln.

Ställföreträdare i två fåmansaktiebolag har sedan andra medel ej längre var tillgängliga i tillräcklig utsträckning, fortsatt driften med anlåtande av innehållna skattemedel.

Till saken hör att ställföreträdaren sedan han blev varse de ekonomiska svårigheterna, inledde förhandlingar i syfte att genom en rekonstruktion av bolagen tillföra verksamheten ytterligare kapital.

HD ansåg att vederbörande så länge förhandlingarna pågick hade fog att hoppas få kapitaltillskott i verksamheten.

HD menade dock, att även om det affärs- eller företagsekonomiskt kunde ha varit befogat med fortsatt drift under förutsättning att annat kapital kunde erhållas, saknades "särskilda skäl" till jämkning eller eftergift.

Av motiven till införandet av 77a§ UBF fick enligt HD anses följa, att man velat hindra att till inbetalning förfallna skattemedel användes som riskkapital inom företagen.

Ställföreträdaren sade sig ha drivit bolagen vidare av arbetsmarknadsmässiga skäl.

HD sade att: "det kan förekomma fall då det är motiverat att tillgripa särskilda åtgärder för att under någon tid upprätthålla mindre lönsam drift av ett företag av hänsyn till de anställdas inkomstmöjligheter och rådande arbetsmarknadsläge i orten".

Beslutanderätten härvidlag måste emellertid enligt HD förbehållas de samhällseliga organen, och den enskilde företagaren kan icke ges befogenhet att själv förskaffa företaget bidrag genom att taga i anspråk förfallna skattebelopp.

NJA 1972 s.205

Detta rättsfall gällde också tillämpning av undabtagsbestämmelsen.

Här gällde det ett fåmansaktiebolag i vilket en kvinna A. ägde 7% av aktierna. Hennes moder ägde 90% av aktierna och en syster ägde 3%.

A. var tillsammans med modern styrelseledamot och hade dessutom ställningen som driftsledare.

A. förvärvade sedermera moderns aktier.

Dessförinnan hade det rätt motsättningar mellan aktieägarna om bolagets verksamhet och då hade A., på grund av moderns aktieinnehav, inte ensam kunnat bestämma angående verksamheten.

HD ansåg därför att A:s ställning under tiden före övertagandet av moderns aktier närmast hade varit att jämställa med en anställd företagsledares.

Detta utgjorde enligt HD "särskilda skäl" för jämkning av betalningsskyldigheten.

NJA 1972 A19

I detta notismål gällde rättsfrågan åter huruvida "särskilda skäl" förelåg eller ej.

Genom rättsfallet fastslogs att det icke kan tillmätas någon avgörande betydelse, vid avgörandet huruvida jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten skall ske, att ställföreträdaren ej haft någon egen vinst av underlåtenheten att fullgöra skatteinbetalning.

NJA 1973 s.544

Ytterligare ett fall där undantagsbestämmelsen i 77a§ 1st 2p. UBF har prövats.

Ställföreträdaren B. ägde hälften av aktierna i bolaget i fråga.

Dock hade B:s möjligheter att bestämma över företaget i verkligheten varit begränsade. Detta på grund av att bolaget inte hade någon fristående kontorsorganisation, utan var hänvisat till ett intimt med andra företag, som ägdes av bolagets andre delägare M..

Enligt HD hade därför B:s ställning i bolaget "i hög grad påmint om en anställd företagsledares".

HD ansåg vidare att B. blivit vilseledd av M. i olika avseenden rörande bolaget.

Dessutom hade B. när han blev medveten om bolagets försummelse att betala de innehållna skattebeloppen, medverkat till att bolaget ej fortsatte sin verksamhet utan försattes i konkurs.

Det ovan redogjorda ansåg HD innefatta sådana "särskilda skäl" att B:s betalningsskyldighet helt borde eftergivas.

NJA 1973 s.587

En kvinna G. var delägare och styrelseledamot i ett fåmansaktiebolag som sköttes av hennes föräldrar.

Sedan fadern dött hade G. fått överta ledningen av företaget.

Sedermera hade det uppdragats för G. att innehållen skatt ej inbetalats

HD ansåg att det med hänsyn till den fördelning av arbetsuppgifterna, som skett inom bolaget fram till faderns död, ej kunde läggas G. till last, att hon ej mera i detalj informerat sig om företagens skötsel. Bolagets ekonomiska ställning hade under denna tid ej varit sådan att den givi- G. skäligen anledning att misstänka att företaget ej skulle kunna fullgöra sina skyldigheter i fråga om inbetalning av skatt.

För tiden före faderns död kunde, enligt HD, G. ej åläggas vare sig straffansvar eller betalningsansvar.

Efter faderns död har G. kunnat konstatera att bolagets bokföring var i ordning och att knapphet rådde på likvida medel.

G. hade enligt HD haft anledning räkna med att allvarlig risk förelåg för att bolaget ej skulle kunna betala innehållen skatt om rörelsen fortsattes. Enligt HD hade därför G. i denna del varit grovt oaktsam och ålades härför såväl straffansvar som företrädaransvar.

NJA 1974 s.297

En kvinna ägde samtliga aktier i ett aktiebolag och var styrelseledamot. Hennes man hade omhänderhaft bolagets skötsel och varit ensam firmatecknare. Kvinnans enda syssla hade varit att i bostaden efter makens anvisningar skriva ut vissa fakturor.

HD menade att den som åtagit sig uppdrag som styrelseledamot, kunde ej till befrielse från ansvar åberopa att uppdraget varit av endast "formell natur" eller att man inte förstått innebörden av uppdraget.

Dock ansåg HD att på grund av kvinnans obetydliga roll i företaget, hade hon inte i första hand haft att svara för inbetalning av skatt. Emellertid hade hon på grund av sin ställning i bolaget haft att, vid anledning till misstanke att skatteinbetalning underläts, verkställa undersökning och i förekommande fall söka få till stånd rättelse.

Eftersom sådan anledning till misstanke saknades, ogillade HD såväl talan om straffansvar som betalningsansvar mot kvinnan i fråga.

NJA 1974 s.423

I detta fall jämkades betalningsskyldigheten i enlighet med undantagsbestämmelsen.

Ett fåmansaktiebolag hade drivits vidare trots påtaglig risk för att innehållen skatt ej skulle kunna betalas.

Emellertid hade ställföreträdarna lyckats utverka ackord hos bolagets leverantörer och därmed haft anledning tro att företaget skulle kunna räddas. De strävade dessutom efter att kunna rädda bolaget utan att därvid gynna sig själva framför borgenärerna eller vissa borgenärer på andras bekostnad. Den risk de tog genom fortsatt drift kunde ej heller sägas särskilt ha gått ut över statens skattefordran.

Enligt HD förelåg på grund av ovan angivna omständigheter ej tillräckliga skäl för eftergift men väl till jämkning.

NJA 1975 s.480

Ytterligare en fråga om tillämpning av undantagsbestämmelsen.

HD konstaterade att ställföreträdaren i detta fall inte var anställd företagsledare.

Dock hade ställföreträdaren ej haft så stort aktieinnehav (han ägde endast 1/4 av aktierna) att han enbart på denna grund haft möjlighet att ensam bestämma över aktiebolaget. Emellertid hade han enligt HD haft så stor medbestämmanderätt, förstärkt av sin ställning som VD, att han borde åläggas en jämkad betalningskyldighet enligt 77a§ UBF.

NJA 1975 s.745

I detta fall ogillade HD talan om betalningsansvar mot ställföreträdare i ett aktiebolag.

Ställföreträdaren hade trots likviditetssvårigheter fortsatt driften av företaget. Han hade enligt HD formellt och faktiskt haft skyldighet att inbetala innehållen skatt. Underlåtenheten att fullgöra inbetalningen hade berott på risktagande med avseende på affärskonjunkturen.

Enligt HD hade med hänsyn till risken för ett ogynnsamt utfall underlåtenheten i sig varit att anse som grov oaktsamhet.

Dock hade ställföreträdaren samrått med bl.a. kronofogdemyndigheten angående huruvida driften skulle fortsättas. Kronofogdemyndigheten hade därvid inte varit negativ till fortsatt drift. HD ansåg, under hänvisning till uttalande i NJA 1974 s.423 av sådan innebörd, att man inte helt kan bortse från kronofogdemyndighetens agerande oavsett dess kompetens.

HD gjorde därför den bedömningen, med hänsyn till samtliga omständigheter och särskilt samrådet med kronofogdemyndigheten, att ställföreträdaren väl kunde anses ha förfarit oaktsamt då han fortsatte driften av det krisdrabbade företaget, men han kunde inte anses ha varit grovt oaktsam.

Ställföreträdaren undgick således såväl straffansvar som betalningsansvar.

NJA 1977 s.711

En ställföreträdare för ett fåmansaktiebolag kunde förutse att han på grund av framtida likviditetskris inte skulle kunna fullgöra viss inbetalning av innehållna skattemedel.

Han hade fått ett preliminärt löfte av bank om bistånd med lån till skatteskulden, i likhet med vad som skett under tidigare år.

Senare meddelade banken att lånet inte kunde beviljas.

Ställföreträdaren ville fortsätta driften av företaget främst med hänsyn till de omkring 150 anställda.

Ställföreträdaren kontaktade då dels kronofogdemyndigheten, dels länsarbetsnämnden och dels uppbördsdirektören.

Kronofogden meddelade på ställföreträdarens förfrågan att han inte ämnade söka företaget i konkurs på grund av utebliven skatteinbetalning, utan kunde gå med på en avbetalningsplan.

Vid sammanträde med länsarbetsnämnden uppfattade ställföreträdaren att han praktiskt taget blev uppmanad att fortsätta driften av företaget (arbetstillfällena inom branschen var få och det fanns inte möjlighet att inom kommunen placera 150 friställda).

Uppbördsdirektören hade sagt till ställföreträdaren att man inte kunde rekommendera honom att ta skattepengarna i anspråk för rörelsen, men att han efter de kontakter han tagit tydligen inte hade annat val.

Efter dessa besked fortsatte ställföreträdaren driften av företaget utan att verkställa skatteinbetalningen.

Rättsfrågan gällde huruvida ställföreträdaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet hade föranlett det läge som hindrade bolaget att fullgöra skatteinbetalningen.

HD ansåg att ställföreträdaren ej handlat oförsvarligt då han fortsatte driften efter bankens preliminära besked om lån, trots att han kunnat förutse likviditetssvårigheter.

HD ansåg däremot att läget blev ett annat efter bankens besked om avslag av låneansökan. Dock gav utredningen i målet vid handen att fortsatt drift även i detta läge inte hade försämrat bolagets möjligheter att verkställa skatteinbetalningen i fråga. Härvidlag tog HD hänsyn till det faktum att den närmast följande skattein-

betalningen, efter den varom nu var fråga, hade kunnat fullgöras på grund av ökad orderingång.

HD ansåg därför att ställföreträdaren inte hade gjort sig skyldig till vare sig uppsåt eller grov oaktsamhet.

Således ogillade HD både åtalet och yrkandet om betalningsansvar.

Ett justitieråd var skiljaktig beträffande motiveringen och ville bl.a. tillmäta de besked ställföreträdaren fått av de olika myndigheterna större betydelse. Främst då kronofogdemyndighetens besked, att den förutsedda skatteskulden skulle kunna få regleras genom avbetalningar.

NJA 1979 s.229

Här gällde rättsfrågan huruvida ställföreträdare hade förfarit uppsåtliga eller av grov oaktsamhet då han underlåtit att inbetala innehållna skattemedel.

Bolaget i fråga hade haft en stor kund som varje månad brukade betala förfallna fakturaskulder.

Då ställföreträdaren blev varse att bolaget hade ekonomiska svårigheter och att storkunden inte skulle betala sina fakturaskulder, stod det klart för ställföreträdaren att innehållen skatt ej skulle kunna betalas utan att andra borgenärers rätt avsevärt åsidosattes.

Ställföreträdaren inställde då betalningarna i syfte att inleda ackordsförhandlingar.

HD ansåg att ställföreträdaren härigenom vidtagit åtgärd i syfte att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder, under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen.

HD ansåg därför att ställföreträdaren ej kunde anses ha förfarit uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Såväl åtal som yrkande om betalningsansvar ogillades således.

NJA 1979 s.555

I rättsfallet fastslogs att även den delägare i ett fåmansaktiebolag bolag, som inte är legal företrädare (VD och/eller styrelseledamot), kan dömas till ansvar och åläggas betalningsansvar.

Sonen i ett familjeföretag var endast delägare, men har av HD ändå bedömts vara att anse som ställföreträdare (företrädare).

Fadern, som var VD, hade på grund av hög ålder (80 år) och ohälsa minskat sitt engagemang i företaget. Sonen har därvid övertagit och självständigt utövat ledningen av företaget och därmed företrätt det gemensamma ägarintresset inom familjen. I samråd med fadern hade han fattat besluten i företaget.

Bolagets handlande i fråga om inbetalning av skatt hade enligt HD på ett avgörande sätt varit beroende av sonens ställningstagande. Sonen har därför genom de isamråd med fadern fattade besluten, ådragit sig ett självständigt ansvar för att de innehållna skattebeloppen ej inbetalats.

HD dömdo därför sonen till ansvar (fadern undgick ansvar på grund av hög ålder och ohälsa).

Vad angår betalningsansvaret, befanns sådant åligga sonen och fadern solidariskt.

NJA 1981 s.1014

Rättsfallet i fråga är intressant såtillvida att åtal enligt 81§ UBL har ogillats mot ställföreträdare för två aktiebolag. Han har enligt HD haft fog för att utgå från, att berörda myndigheter och då särskilt kronofogdemyndigheten godtog att han underlät att inbetala innehållen skatt; för att han på det sättet skulle kunna driva företagen vidare i avvaktan på en rekonstruktion.

Frågor angående företrädaransvar (aktiebolag)

1. Hur många aktier fanns det i bolaget?
2. Hur många aktier ägde Ni och när köpte Ni dessa?
3. Vem ägde de övriga aktierna?
4. Hade Ni som styrelseledamot några särskilda arbetsuppgifter (ansvarsområde, arbetsledning, administration eller liknande) i bolaget?
5. Vem ansvarade för att mervärdeskatt och preliminär skatt för de anställda betalades in i rätt tid och ordning?
6. Kände Ni till att skatten inte betalades in?
7. Kände Ni till bolagets ekonomiska situation?
8. När insåg Ni att bolaget var på obestånd?
9. Vilka åtgärder vidtog Ni då och i så fall när?
10. Gjordes något försök till ackordsuppgörelse med bolagets borgenärer? När och med vilka borgenärer?
11. Gjordes något försök att avveckla bolaget? När och hur?
12. Inställdes betalningarna? Vilket datum?
13. Vilka invändningar har Ni emot påståendet att Ni som företrädare för bolaget, av åtminstone grov oaktsamhet, underlåtit att inbetala innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgift eller mervärdeskatt?
14. Vilka andra omständigheter vill Ni anföra?

Noter

- 1) SOU 1941:9 s. 3-36
- 2) 95§ 1st o. 97§ 1st uppbördsförordningen (1945:896)
- 3) SOU 1965:23 s.180-181, LON s.2
- 4) SOU 1965:23 s.180-181
- 5) SOU 1965:23 s.15
- 6) 2kap. 20§ 1st BL
- 7) prop. 1983/84:167 s.52-58
- 8) 3§ 1mom. UBL
- 9) 3§ 2mom. UBL
- 10) 4§ 1mom. UBL
- 11) 3§ 2mom. 1p. 2st UBL
- 12) 13§ 1 o. 2st, 22§ 1st o. 26§ 2st UBL
- 13) 39§ 1mom. 1st o. 24§ 2mom. UBL
- 14) 3§ 2mom. 2p. UBL
- 15) 22§ 1st UBL
- 16) 3§ 2mom. 1p. 1st UBL
- 17) 33§ 1st UBL
- 18) 3§ 2mom. 2p. 1st UBL
- 19) 33§ 1st UBL
- 20) prop. 1982/83:11 s.31, 3§ anvisningarna UBL
- 21) 2st i anvisningarna till 3§ UBL
- 22) 1kap. 1§ socialavgiftslagen
- 23) 3kap. 1§ o. 1kap. 2§ socialavgiftslagen och 11kap. 1§ AFL
- 24) 25, 26§§ UBL
- 25) 2kap. 1,3-4§§ socialavgiftslagen, 3kap. 2§ 2st AFL
- 26) 2kap. 4§ 1st 1p. socialavgiftslagen, prop. 1983/84:167 s.86
- 27) 9§ 1st UBL
- 28) 3§ 2mom. 1p. 1st UBL
- 29) 52§ 1 o. 2st UBL
- 30) 1§, 2§ 1st 1 o. 2p. undantagslagen, 8§, 4§ 1-3p. AUL
- 31) 2§ 1st undantagslagen
- 32) 3kap. 1§ 1 o. 6p. utökningsbalken, 59§ UBL, 28§ 2st USAI
- 33) 27§ 2mom. 2p. UBL
- 34) 76§ 1st UBL

- 35) prop. 1982/83:11 s.1, 4§ AUL (återges i appendix B)
- 36) prop. 1982/83:11 s.18
- 37) 12, 15§§ AUL
- 38) 19§ 1st AUL
- 39) 15§ AUL
- 40) not. 35
- 41) 39§ 1mom. UBL, anvisningarna 3p. 1st till 39§ UBL, 40§ 1mom. UBL, anvisningarna 2st till 40§ UBL, anvisningarna 6st till 40§ UBL, 12§ AUL, prop. 1953:100 s.255, prop. 1982/83:11 s.23, SkU 1984/85:61 s.11-12.
(Skatteavdrag enligt UBL förutsätter att uppdragstagaren har att erlægga preliminär A-skatt - jfr. äv. avsnitt 3.2.1..
Beträffande preliminär B-skatt ifrågakommer icke skatteavdrag. Även enligt AUL framgår att inget arbetsgivaransvar kan komma i fråga vid förekomst av B-skattsedel - förutsatt givetvis att den har uppvisats. Även den som s.a.s. "otillbörligt" har skaffat sig en B-skattsedel undgår preliminärskatteavdrag eftersom uppdragsgivaren inte skall verkställa skatteavdrag. Det enda uppdragsgivaren kan göra är att anmäla till LSM att vederbörande troligtvis felaktigt har erhållit en B-skattsedel.)
- 42) Bl.a. prop. 1982/83:11 s.23, not 21
- 43) 3kap. 2§ 2st AFL
- 44) jfr. avsnitt 3.1.3.
- 45) jfr. avsnitt 3.2.1.
- 46) Broshyr s.22 o. 54
- 47) 46§ 3mom. UBL
- 48) 44§ 3st UBL, anvisningarna 2p. 2men. till 39§ UBL
- 49) 54§ 1mom. 1st UBL, appendix D
- 50) 2 o. 4§§ USAL
- 51) 2kap. 1§ socialavgiftslagen
- 52) 54§ 1mom. 1st UBL
- 53) 2§ 2mom. UBL
- 54) 24§ 2mom. UBL, 9§ 1st USAL, appendix D
- 55) 80§ 2st UBL
- 56) 81§ 2st UBL
- 57) prop. 1971:10 s.254-255
- 58) prop. 1971:10 s.255
- 59) 10§ 2st SkBrL

- 60) prop. 1971:10 s.260, 11kap. 5§ o. 14kap. 4§ BrB
- 61) 10§ 3st SkBrL
- 62) 37§ 1,4 o. 7mom. TL
- 63) 2§ USAL, prop. 1983/84:167 s.58-62
- 64) 120§ TL
- 65) 78§ UBL, 27§ USAL
- 66) SOU 1965:23 s.181
- 67) SOU 1965:23 s.181
- 68) SOU 1965:23 s.181-182
- 69) SOU 1965:23 s.184
- 70) SOU 1965:23 s.184
- 71) SOU 1965:23 s.187
- 72) prop. 1967:130 s.130
- 73) prop. 1967:130 s.131
- 74) prop. 1967:130 s.131
- 75) Bev.U 1967:53 s.61
- 76) Bev.U 1967:53 s.61
- 77) Bev.U 1967:53 s.69-71
- 78) SOU 1965:23 s.182
- 79) SOU 1965:23 s.180
- 80) SOU 1965:23 s.185-187
- 81) 22kap. 1 o. 2§§ RB, 72a§ UBL, SOU 1965:23 s.188-189
- 82) Hellner s.57
- 83) 23§ UBF
- 84) 2kap. 20§ 1st BL
- 85) 66§ UK
- 86) 22kap. 1§ RB
- 87) 22kap. 2§ RB
- 88) 42kap. 1§ RB
- 89) LON avsnitt E

Källförteckning

1 (2)

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
AUL	Lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar
Bev.U 1967:53	Bevillningsutskottets betänkande nr 53 år 1967
BL	Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, bolagslagen
BrB	Brottsbalken
Broschyr	Broschyren Källskatt och arbetsgivaravgift utgiven november 1984 av riksskatteverket
Hellner	Skadeståndsrätt, av Jan Hellner, Almqvist & Wiksell Uppsala 1979.
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LON	Informationsmaterial utarbetat av Lennart Bjerkner vid länsstyrelsen i Stockholm, Anita Carlsson vid länsstyrelsen i Malmö samt Raynar Persson vid länsstyrelsen i Göteborg. Informationsmaterialet distribueras av länsstyrelsernas organisationsnämnd (LON).
MVL	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
RB	Rättegångsbalken
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SkU 1984/85:61	Skatteutskottets betänkande om ändringar i uppbördslagen
Socialavgifts- lagen	Lagen (1981:691) om socialavgifter

TL	Taxeringslagen (1956:623)
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
UBF	Uppbördsförordningen (1953:272)
UK	Uppbördskungörelsen (1967:626)
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
Undantagslagen	Lag (1983:850) om undantag från vissa bestämmelser i uppbördslagen
Utsökningsbalken	Utsökningsbalken (1981:774)

SOU 1965:23 Uppbördsutredningens betänkande
Uppbördsfrågor

Rättsfallsregister

1 (1)

NJA 1957 s.757	s. 1,21
NJA 1957 s.761	s. 1,21
NJA 1969 s.326	s. 24-26
NJA 1971 s.296 (I)	s. 26,27, appendix E
NJA 1971 s.296 (II)	appendix E
NJA 1971 s.296 (III)	s. 24,27, appendix E
NJA 1972 s.115 (I)	appendix E
NJA 1972 s.115 (II)	s. 27, appendix E
NJA 1972 s.205	s. 26, appendix E
NJA 1972 A19	appendix E
NJA 1973 s.544	s. 26, appendix E
NJA 1973 s.587	s. 26, appendix E
NJA 1974 s.297	s. 24,26, appendix E
NJA 1974 s.423	s. 24,28, appendix E
NJA 1975 s.480	appendix E
NJA 1975 s.745	s. 26, appendix E
NJA 1977 s.711	s. 26, appendix E
NJA 1979 s.229	s. 26, appendix E
NJA 1979 s.555	s. 24, appendix E
NJA 1979 A12	s. 22
NJA 1981 s.1014	s. 26, appendix E
SvJT 1974 rfs.64	s. 22,30

Förkortningslista

1 (1)

ABL	Aktieholagslagen
AFL	Lagen (1962:381) om allmän försäkring
AUL	Lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar
BL	Bolagslagen
BrB	Brottsbalken
HD	Högsta domstolen
HovR:n	Hovrätten
J.K.	Justitiekanslern/Justitiekanslersämbetet
K.F.	Kungl. förordning
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelagen
LON	Länsstyrelsernas organisationsnämnd
LSM	Lokala skattemyndigheten
LSt	Länsstyrelsen
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd. 1
prop.	proposition
RB	Rättegångsbalken
RFV	Riksförsäkringsverket
RR:n	Rådhusrätten (numera tingsrätten)
RSV	Riksskatteverket
SFS	Svensk författningssamling
SkBrL	Skattebrottslagen
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	
rfs	Svensk juristtidning, rättsfallsavdelningen
TL	Taxeringslagen
UBF	Uppbördsförordningen
UBL	Uppbördslagen
UK	Uppbördskungörelsen
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VD	Verkställande direktör