



Karlstad Business School
Handelshögskolan vid Karlstads universitet

Amanda Nyström

Skatterättsligt företrädaransvar

Ett nödvändigt intresse för staten?

Tax liability of representatives
A necessary interest of the government?

Skatterätt
D-uppsats

Termin: VT 2014
Handledare: Kjell Johansson

Sammanfattning

Aktiebolag och deras funktion utmärks till stor del av den fundamentala ansvarsfriheten som återfinns i 1 kap. 3 § ABL. Ansvarsfriheten innebär för ett bolags delägare att de inte personligen är betalningsansvariga för aktiebolagets skulder, utan enbart riskerar så mycket kapital som de själva väljer att investera i företaget. Ett aktiebolags borgenärer, då de önskar få betalt för sina fordringar, är därför normalt hänvisade till att söka utdelning ur bolagets egna tillgångar. Regleringen är ur ett samhällsekonomiskt perspektiv mycket viktig då begränsningen av risktagandet innebär ett främjande av möjligheterna till att både starta och driva företag. Detta ökar inte bara själva företagsamheten inom näringslivet, utan också sysselsättningsgraden i samhället. Dessutom innebär bolagsformen att ett spritt risktagande kan åstadkommas genom att flera investerare, såväl interna som externa, kan tillskjuta kapital i företaget.

Den risk ett bolags finansiärer tar då de tillskjuter medel i företaget måste emellertid kompenseras med en stark säkerhet för dessa infrianden. Det har därför uppställts regelverk, såväl inom associationsrätten som inom skatterätten, vilka är avsedda att skydda borgenärernas risktaganden genom att erbjuda dessa en möjlighet att ställa företrädarna personligt ansvariga för aktiebolagets skulder. De associationsrättsliga skyddsreglerna har närmast som syfte att under kontrollerade former ge ett företag i en ekonomisk kris en möjlighet till att åter ställa säkerhet för sina borgenärer. Bolaget ges nämligen, om regelverket följs, en rådrumsfrist på åtta månader för att på så vis vända en olönsam rörelse till en vinstdrivande. Samtliga borgenärer till ett aktiebolag, såväl staten som mindre leverantörer, kan åberopa de associationsrättsliga reglerna för personligt betalningsansvar om förutsättningarna är uppfyllda. De skatterättsliga reglerna däremot erbjuder enbart staten en möjlighet att ställa företrädarna personligt betalningsansvariga för de skatter eller avgifter som inte inbetalats i rätt ordning. Företrädaransvaret enligt SFL ger heller inte företrädarna någon rådrumsfrist, utan ansvaret är kopplat till den tidpunkt då skatten har förfallodag.

Genom att staten kan åberopa både ABL och SFL då ett personligt betalningsansvar beträffande skatteskulder önskas påföras, hamnar det allmänna i en särställning jämfört med övriga borgenärer. Denna särställning har emellertid motiverats av att staten, då denna uppträder i egenskap av borgenär, är mer utsatt än övriga borgenärer och därför behöver ett extraordinärt rättsmedel att tillgå. Staten kan varken företa närmare kreditprovningar av företagens ekonomi eller låta företrädarna ställa säkerhet för skatterna i form av exempelvis borgensåtaganden, vilket övriga borgenärer har möjlighet att göra. Dessutom prioriterades ofta skatteinbetalningarna sist innan dess att det skatterättsliga företrädaransvaret infördes, varför många aktiebolags olönsamma verksamheter ”tvångsvis” finansierades av staten. För att råda bot på detta missbruk av bolagsformen ansågs det vara nödvändigt att erbjuda det allmänna en möjlighet utöver ABL, där bolagsföreträdarna kunde göras personligt betalningsansvariga för aktiebolagets skatteskulder.

Det är idag omdiskuterat huruvida det fortfarande är motiverat att låta staten ha två parallella regelverk att tillgå, då det menats på att SFL tydligt strider mot syftet med ABL. Eftersom det skatterättsliga ansvaret i praktiken dessutom har kommit att tillämpas strängt, har ett ansvar som kan anses vara näst intill strikt för ett bolags skatteskulder uppstått. Ett ansvar som inte kan anses vara i harmoni med varken syftet bakom SFL eller syftet med ABL.

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BrB	Brottsbalk (1962:700)
Dir.	Kommittédirektiv
f	Följande sida
ff	Följande sidor
GABL	Gamla aktiebolagslagen (1944:705)
FL	Förvaltningslag (1986:223)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HovR	Hovrätten
KFM	Kronofogdemyndigheten
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Regeringens proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
RH	Rättsfall från hovrätterna
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SkbrL	Skuldebrevslag (1936:81)
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
TR	Tingsrätten
UB	Utsökningsbalk (1981:774)
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UF	Uppbördsförordning (1953:272)
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

Innehållsförteckning

Sammanfattning	1
Förkortningslista	2
1 Inledning	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Problemdiskussion	6
1.3 Forskningsfrågor	6
1.4 Syfte	6
1.5 Avgränsningar	7
1.6 Metod och material	7
1.6.1 Inledning.....	7
1.6.2 Rättsdogmatik.....	7
1.6.3 Gällande rätt.....	8
1.6.4 Neutralitet och värderingar.....	9
1.6.5 Rättskällor och rättskällevärdet.....	10
1.6.6 Källkritik.....	12
1.6.7 Rättspolitiskt perspektiv.....	13
1.6.8 Etiskt förhållningssätt.....	14
1.6.9 Intressentmodellen.....	14
1.7 Disposition	15
2 Företrädaransvar enligt ABL	16
2.1 Inledning	16
2.2 Historisk bakgrund	16
2.3 Gällande rätt	17
2.3.1 Allmänt.....	17
2.3.2 Företrädare.....	17
2.3.3 Tvångslikvidationsreglerna i 25 kap. ABL.....	18
2.3.3.1 Personligt betalningsansvar för ett aktiebolags företrädare.....	21
2.3.3.2 Steg 1 - Kontrollbalansräkning.....	23
2.3.3.3 Steg 2 - Kontrollstämma 1.....	24
2.3.3.4 Steg 3 - Kontrollstämma 2.....	25
2.3.3.5 Steg 4 - Ansökan om likvidation.....	25
2.3.3.6 Ansvarsgenombrott.....	26
2.4 Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i rättspraxis	26
2.4.1 Inledning.....	26
2.4.2 Bevisning och den kritiska tidpunkten.....	26
2.4.3 Företrädarnas medansvar och regressrätt.....	28
2.4.4 Särskilt vad gäller skatteskulder.....	28
2.5 Sammanfattning av rättspraxis	29
3 Företrädaransvar enligt SFL	31
3.1 Inledning	31
3.2 Historisk bakgrund	31
3.3 SOU 1965:23	32
3.3.1 Utredningen som blev företrädaransvarets startskott.....	32
3.3.1.1 Det associationsrättsliga regelverket.....	33
3.3.1.2 Frågan om ett skadeståndsansvar.....	33
3.3.1.3 De straffrättsliga rekvisiten och det solidariska ansvaret.....	34
3.3.2 Ansvarets utveckling i lagstiftningen.....	34
3.4 Gällande rätt	35
3.4.1 Allmänt.....	35
3.4.2 Företrädare.....	35

3.4.3 Skattekontosystemet	36
3.5 Företrädaransvar enligt 59 kap. SFL.....	37
3.5.1 Inledning	37
3.5.2 Rekvisiten grovt oaktsam och uppsåtliga	37
3.5.3 Underlåtenhet att göra skatteavdrag eller anmäla F-skatt	38
3.5.4 Underlåtenhet att betala skatt eller avgift.....	38
3.5.5 Felaktig skatt till följd av oriktig uppgift	39
3.5.6 Jämkningsansvar	40
3.6 Förfarandet vid personligt betalningsansvar enligt SFL.....	40
3.7 Det skatterättsliga företrädaransvaret i rättspraxis	41
3.7.1 Inledning	41
3.7.2 De subjektiva rekvisiten samt avvecklingsåtgärderna	41
3.7.3 Bevisbördan	43
3.7.4 Företrädares faktiska ställning i bolaget.....	44
3.7.5 Jämkningsansvar.....	44
3.8 Sammanfattning av rättspraxis	45
4 Intresseavvägningen.....	46
4.1 Inledning	46
4.2 Statens och övriga borgenärs intressen	46
4.2.1 Allmänt.....	46
4.2.2 Kreditgivningen.....	46
4.2.3 Tidsfristen och åtgärderna	47
4.2.4 Ansvarets stränga karaktär.....	49
5 Analys av det skatterättsliga företrädaransvaret.....	50
5.1 Inledning	50
5.2 Grundpelaren - ansvarsfriheten.....	50
5.3 Staten som kreditgivare	51
5.4 Tidsfristen och åtgärderna.....	52
5.5 Ansvarets stränga karaktär	53
6 Slutsats	56
6.1 Inledning	56
6.2 Statens nödvändiga intressen	56
7 Referenslista.....	58

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Aktiebolagsformen utmärks till stor del av att de deltagande parterna inte personligen är ansvariga för skulder och andra förpliktelser som åvilar bolaget, utan enbart för så mycket de själva har valt att satsa i kapital.¹ Ett aktiebolags företrädare kan således inte genom tvång åläggas att tillskjuta medel eller svara för bolagets uppkomna förpliktelser, varför deras risktagande på så vis är starkt begränsat.² Denna fundamentala reglering går att återfinna i 1 kap. 3 § ABL och utgör på många sätt en grundpelare för bolagsformen.³

Det sagda är dock en sanning med modifikation, då ett aktiebolags företrädare under vissa förutsättningar kan åläggas ett personligt ansvar för åtaganden som tillkommer bolaget.⁴ Associationsrättsligt regleras det personliga betalningsansvaret i 25 kap. ABL, vari de viktigaste bestämmelserna för ansvarsfrågan är reglerna kopplade till upprättandet av kontrollbalansräkning, kallelse till kontrollstämma samt ansökan om likvidation i händelse av att kapitalbrist befaras. Huvudpoängen med dessa regler är närmast att ge ett företag i en ekonomisk krissituation en viss rådrumsfrist, inom vilken bolaget har möjlighet att åter ställa säkerhet för sina borgenärs infrianden.⁵ Följs inte dessa föreskrifter, kan ett personligt betalningsansvar åläggas bolagsföreträdarna för de förpliktelser som uppstår under den tidsperiod då underlåtenheten att följa bestämmelserna består.⁶ Då ansvarsreglerna enligt ABL omfattar samtliga förpliktelser som tillkommer bolaget, kan regelverket göras gällande för såväl skatteskulder som leverantörsskulder.⁷

Det personliga betalningsansvaret är dock inte enbart associationsrättsligt reglerat, utan en företrädare kan även åläggas ett ansvar enligt de skatterättsliga bestämmelserna. I 59 kap. 12-14 §§ SFL anges att ett bolags företrädare kan göras personligt betalningsansvariga för bland annat skatter eller avgifter som bolaget inte betalat in på förfallodagen, om anmälan om F-skatt inte gjorts eller om föreskrivet skatteavdrag underlåtit.⁸ Rekvisiten för ansvarets inträde återges i lagtexten genom ett uttryckligt krav på att uppsåt eller grov oaktsamhet ska ha förelegat.⁹ Tanken bakom de straffrättsliga rekvisiten i en skatterättslig kontext har som syfte att åstadkomma ett mönster där inte varje förfallen skatteskuld ska kunna innebära ett personligt ansvar, utan ett visst mått av försumlighet måste föreligga för att betalningsansvaret ska kunna göras gällande.¹⁰ I rättspraxis har rekvisiten emellertid tillämpats strängt och företrädare har kommit att åläggas ett personligt betalningsansvar i situationer där de inte vidtagit verksamma åtgärder för bolagets avveckling innan skattens förfallodag.¹¹ För att undvika betalningsansvar enligt de skatterättsliga bestämmelserna måste nämligen företrädarna, senast innan skatteskulden förfaller till betalning, antingen ha påbörjat åtgärder för rekonstruktion, konkurs eller likvidation av bolaget.¹²

¹ Prop. 2004/05:85 s. 196.

² Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 21.

³ Prop. 2004/05:85 s. 207.

⁴ Prop. 2004/05:85 s. 196.

⁵ Prop. 2004/05:85 s. 207 ff.

⁶ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 330.

⁷ NJA 2009 s. 221.

⁸ Prop. 2010/11:165 s. 131.

⁹ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 91.

¹⁰ SOU 1965:23 s. 87.

¹¹ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 91.

¹² Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 109 f.

1.2 Problemdiskussion

Dubbelregleringen av det personliga betalningsansvaret för ett bolags företrädare innebär att dessa har två separata regelsystem att rätta sig efter. De specifika åtgärderna för att undvika personligt ansvar enligt ABL, är inte desamma för att undgå ansvar enligt SFL. Regelsystemens uppbyggnad innebär således att personligt betalningsansvar kan åläggas ett bolags företrädare enligt SFL, trots att de vidtagit nödvändiga åtgärder enligt ABL, och vice versa.¹³ Som förstas förorsakar dessa parallella och osynkroniserade regelsystem viss problematik för ett bolags företrädare, då de många gånger inte heller är medvetna om det nästintill strikta ansvar för skatter och avgifter som gäller enligt SFL.¹⁴ Ämnet har varit föremål för diskussion ett flertal gånger, och ifrågasattes ännu en gång under hösten 2013 genom en omfattande rapport från Svenskt Näringsliv. I denna framhölls bland annat att företrädaransvarets verkningar var att anse som näst intill absurda och att reglerna enligt SFL motverkade syftet med de associationsrättsliga bestämmelserna varför det borde avskaffas.¹⁵

Ytterligare en aspekt av asymmetri gällande betalningsansvaret tar sin utgångspunkt i den särställning som staten erhåller genom dubbelregleringen, då det allmänna har möjlighet att ålägga företrädarna ett ansvar för skatteskulder både enligt ABL och SFL.¹⁶ Det associationsrättsliga regelsystemet erbjuder ett bolags företrädare en viss rådrumsfrist inom vilken de har möjlighet att vidta åtgärder för att hantera bolagets kritiska situation. Företrädarna kan under denna period försöka säkerställa att samtliga borgenärens intressen blir tillgodosedda genom att exempelvis tillskjuta medel i företaget eller vända en olönsam verksamhet till en vinstgivande.¹⁷ Det skatterättsliga regelsystemet intar en annan position och ger varken möjlighet till rådrum eller andra procedurer för hantering av krisen. Saknas tillgångar på skattens förfallodag, inträder det personliga betalningsansvaret direkt om uppsåt eller grov oaktsamhet kan anses föreligga och ingen möjlighet till att söka bot på bolagets likvidationsbrist finns. Som förstas är den enda borgenären vars intressen tillgodoses genom detta förfarande, till skillnad från det associationsrättsliga, staten.¹⁸ Frågan är om denna intresseavvägning kan anses vara rimlig och om det är objektivt motiverat att låta staten inneha denna unika position.

1.3 Forskningsfrågor

- Vilka motiv ligger bakom det skatterättsliga företrädaransvaret?
- Medför dessa en intresseavvägning som berättigar staten en särställning jämfört med övriga borgenärer och tillämpas ansvaret i enlighet med de bakomliggande motiven?

1.4 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka vilka motiv som ligger bakom den skatterättsliga regleringen av företrädaransvaret och om tillämpningen av ansvaret sker i harmoni med dessa motiv. Då dagens dubbelreglering erbjuder staten möjlighet att åberopa både det associationsrättsliga och det skatterättsliga regelsystemet i händelse av att en skatteskuld inte har betalats, medför detta att det allmänna intar en särställning jämfört med övriga borgenärer.

¹³ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 64.

¹⁴ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 85.

¹⁵ Persson Österman, R, Svernlöv, C, *Skatterättsligt företrädaransvar*, Svenskt Näringsliv, 2013, s. 71 f, se även Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009.

¹⁶ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 95.

¹⁷ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 95.

¹⁸ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 91.

Frågan är om denna gynnsamma position, och även den stränga tillämpningen av ansvaret, kan anses vara berättigad utifrån företrädaransvarets bakomliggande motiv.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen kommer enbart att behandla vad som gäller enligt svensk rätt, då det både på grund av utrymme och relevans inte finns skäl att närmare gå in på hur utländska rättssystem har valt att reglera ett eventuellt skatterättsligt företrädaransvar. Det kommer dessutom att ske en avgränsning till annan lagstiftning på insolvensområdet. Uppsatsen kommer därför inte att ta upp frågan kring den förmånsrätt som staten erhöll under en tidsperiod enligt konkurslagstiftningen, då detta torde ses som ett eget ämne i sig.

Vidare kommer uppsatsen, när de associationsrättsliga reglerna ska redogöras för, enbart att behandla tvångslikvidationsbestämmelserna i 25 kap. ABL. På grund av att problematiken med ett parallellt regelsystem för personligt betalningsansvar ytterst ställs på sin spets då reglerna om kapitalbrist kan göras gällande, är det främst i en sådan situation som en kollision mellan de skatterättsliga och de associationsrättsliga reglerna kan uppenbara sig. Framställningen kommer därför inte heller att ta upp frågan om skadestånd eller personligt ansvar vid skattebrott.

1.6 Metod och material

1.6.1 Inledning

Valet av metod och material har central betydelse då ett rättsvetenskapligt alster ska författas då det är på dessa två element som verket ska vila.¹⁹ Utmärkande för rättsvetenskapliga arbeten kan sägas vara den rationalitet och logik som måste gå att återfinna i de förda resonemangen. Utan dessa uppnås nämligen inte den hållbarhet som är nödvändig då en rättsvetenskaplig forskning ska bedrivas.²⁰ Det bör erinras om att författaren vid själva metodvalet inte är bunden av att tillämpa enbart en metod under arbetets gång, utan alla metoder som de facto skänker en djupare förståelse för rätten genom att inta ett juridiskt perspektiv, kan användas.²¹ Oavsett vilken, eller vilka, metoder som författaren väljer att applicera, är det dock alltid av yttersta vikt att en stark åtskillnad görs mellan de faktiska beskrivningarna och de egna åsikterna. I annat fall kan det för arbetets del innebära att detta mister sin vetenskaplighet.²² Bland de olika metodläraror som finns att tillgå inom den rättsvetenskapliga forskningen, tar de flesta sin utgångspunkt i domstolsperspektivet. Konsekvensen av detta innebär närmast att det material som används vid rättsvetenskaplig forskning huvudsakligen är detsamma som det material domarna begagnar sig av.²³ På grund av rättskälleläran, vilken ska beskrivas mer ingående i avsnitt 1.6.2, utgörs detta material i huvudsak av författningar, förarbeten och prejudikat.²⁴

1.6.2 Rättsdogmatik

Uppsatsen kommer att ta sin utgångspunkt i den rättsdogmatiska metoden. Rent historiskt har den rättsdogmatiska metoden hämtat inspiration från både romarrätten och den grekiska

¹⁹ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 13 f.

²⁰ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 57.

²¹ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 39.

²² Dahlman, C, *Neutralitet i juridisk forskning*, s. 6 ff samt s. 52.

²³ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 33 och 146.

²⁴ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 25.

filosofin, vilket innebär att dess rötter går att hänföra så långt tillbaka i tiden som till den förmoderna perioden.²⁵ De grekiska filosoferna, däribland Aristoteles och Platon, hade redan innan Kristi födelse olika tankar om rätten och dess funktion. Det är dock framförallt romarna, och speciellt genom en tidigt författad lagbok av kejsare Justianus under 500-talet, som ett arbetssätt vilket tydligt inspirerat den rättsdogmatiska metoden fick sin början. I huvudsak gick arbetssättet ut på att förklara och bearbeta kodifikationen, vilket senare också kom att utmynna i den första juristskolan.²⁶

I den traditionella meningen brukar rättsdogmatiken beskrivas som en metod vilken används för att tolka och systematisera gällande rätt.²⁷ Inte sällan har dock metoden varit föremål för kontroversiella diskussioner där dess vetenskapliga relevans har ifrågasatts. Detta är emellertid inte förundransvärt, då ordet ”dogmatisk” står för fördomsfullhet och ovilja till förnyelse och således har ansetts synonymt med ovetenskapligt.²⁸ Avsikten här är dock inte att föra någon längre semantisk analys kring begreppet, utan snarare att belysa metodens närmare funktioner. Som nyss nämnts är rättsdogmatikens studieobjekt ”gällande rätt”. Vad som de facto utgör gällande rätt, är även det ett omdiskuterat ämne.²⁹ Någorlunda ostridigt är dock vilket material som ska begagnas då gällande rätt ska fastställas, då rättsdogmatiken som metod använder ett tillvägagångssätt som i det närmaste kan jämföras med det domstolarna tillämpar. Härigenom följer naturligt att relevant material för domstolarna, såsom författningar, förarbeten och prejudikat, även är relevant material för rättsvetenskapsmannen. Emellertid finns det anledning att göra en åtskillnad mellan domarens roll och rättsvetenskapsmannens, då domaren har att avgöra en specifik tvist, medan rättsvetenskapsmannen själv har valt sitt problem och därigenom ges möjlighet att iaktta fler aspekter.³⁰ På grund av detta friare förhållningssätt, menas att ”gällande rätt” knappast sätter gränser för den rättsvetenskapliga forskningen, då denna forskning snarare har getts förmågan att analysera och kritiskt granska rättsläget för att därigenom ge förslag på nya lösningar.³¹ Det får dock i sammanhanget erinras om det ”inifrånperspektiv” som rättsdogmatiken intar genom att använda sig av samma metodik som rättstillämparen. Rättsvetenskapsmannen befinner sig således i rätten då den rättsdogmatiska metoden appliceras, vilken kan sägas begränsa metodens omfång i viss mån.³²

1.6.3 Gällande rätt

För att återkoppla till diskussionen om gällande rätt, har som ovan framförts denna företeelse varit omdebatterad av en mängd olika rättsvetenskapsmän under lång tid. En av dessa är Peczenik som är av den uppfattningen att: ”Gällande rätt är de regler på vilka den juridiska metoden är tillämplig.”³³ Peczenik framhåller vidare att begreppet inte enbart innebär de regler på vilka den juridiska metoden kan tillämpas, utan även innefattar ”tolkad rätt”. Med tolkad rätt avses de handlingar som rättsreglerna utmynnat i, det vill säga hur samhället uppfattat reglerna och vilka konsekvenser som reglerna medfört i praktiken.³⁴ Ytterligare en infallsvinkel till vad som de facto utgör gällande rätt, visar Sandgren på då han menar att

²⁵ Peczenik, A, *Juridikens allmänna läror*, SvJT, 2005, s. 254.

²⁶ Strahl, I, *Makt och rätt*, s. 19 ff samt 28 ff.

²⁷ Peczenik, A, *Juridikens teori och metod*, s. 33.

²⁸ Sandgren, C, *Vad är rättsvetenskap?*, s. 117 f.

²⁹ Strömholm, S, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, s. 25, se även s. 28-148.

³⁰ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 22 ff.

³¹ Sandgren, C, *Vad är rättsvetenskap?*, s. 119 och 121.

³² Sandgren, C, *Vad är rättsvetenskap?*, s. 118.

³³ Peczenik, A, *Juridikens metodproblem*, s. 33.

³⁴ Peczenik, A, *Juridisk argumentation*, s. 19 ff.

gällande rätt inte kan ses som ett oberoende fenomen, utan mer som en tankeföreställning i den meningen att "den som följer allmänt accepterade regler för juridisk argumentation når ett resultat som kan betecknas som gällande rätt".³⁵

Eftersom den rättsdogmatiska metoden avser att analysera och systematisera gällande rätt, har metoden fått en del kritik på grund av att problematiken som ska tolkas i det närmaste blir att hänföra till mänskliga "påhitt". Detta har nämligen ansetts innebära att ett vetenskapligt förhållningssätt inte kan intas. Kännetecknande för vetenskaplighet är att ett fenomen kan verifieras eller falsifieras på ett neutralt sätt, krav som rättsvetenskapen inte har ansetts kunna uppfylla.³⁶ Även då rättsvetenskapen inte är att betrakta som andra vetenskaper i den vanliga bemärkelsen, utan snarare är att anse som en "common-sense-vetenskap", innebär inte detta i sig att forskningen inte har några krav att uppfylla.³⁷ Som Aristoteles framhöll: "Man måste anpassa de krav som ställs på en vetenskap efter dess ämne".³⁸ För rättsvetenskapens del medför detta närmast att det är själva metodvalet i sig som också ställer upp de eventuella kraven på vetenskaplighet. Som tidigare nämnts tillämpar rättsdogmatiken ett tillvägagångssätt som är att likställa med domarnas, varför de regler som gäller för rättstillämparen också blir aktuella att rätta sig efter då den rättsdogmatiska metoden används.³⁹

1.6.4 Neutralitet och värderingar

Frågan om neutralitet inom den rättsvetenskapliga forskningen har varit omdebatterad under lång tid, och det finns fortfarande motstridiga meningar för huruvida värderingar ska anses godtagbara eller inte när forskningen bedrivs. Det rättspositivistiska förhållningssättet, där värderingar överhuvudtaget inte accepteras, tillämpas av bland annat Rodhe och Ekelöf. De menar att forskningen i princip enbart ska beskriva gällande rätt samt påpeka eventuella missuppfattningar. Som motkraft till detta har vi de rättsvetenskapsmän som intagit en rättsfilosofisk infallsvinkel och således menar på att rätten till sin natur innefattar värderingar och att det därför inte går att tillämpa denna helt objektivt. På grund av rättens funktion, det vill säga att på ett moraliskt godtagbart sätt styra samhället, medför detta att när rätten ska uppfylla sitt syfte innefattas per automatik värderingar. Härigenom påstås att rättsdogmatiken, då denna ska redogöra för gällande rätt, inte enbart förklarar regler utan även deras funktion vilket betyder att de moraliska aspekterna vägs in.⁴⁰ Min egen uppfattning kring rättsdogmatiken och huruvida värderingar finner sin plats i metoden, stämmer i huvudsak överens med den senare framförda åskådningen.

Valet av rättsdogmatisk metod faller sig naturligt då en tolkning och systematisering av de gällande reglerna för uppsatsens problemområde önskas åstadkommas. Huvudpoängen med tolkningen kommer dock inte att vara fastställandet av gällande rätt, då det torde vara ostridigt vad som faktiskt gäller enligt de regler som ska behandlas i uppsatsen. Istället är det syftet, det vill säga ändamålet, med reglerna och deras praktiska verkan som ska ifrågasättas närmare. Då rättsdogmatiken som metod inbegriper ett kritiskt förhållningssätt möjliggör

³⁵ Sandgren, C, *Vad är rättsvetenskap?*, s. 119 f.

³⁶ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 31 f.

³⁷ Som gäller vetenskaper i allmänhet, ska den rättsvetenskapliga forskningen naturligtvis innefatta exempelvis ett systematiskt förhållningssätt, vari olika resultat kan prövas av andra forskare. Även en rationell inställning till de resonemang som förs måste intas. Se vidare Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 32.

³⁸ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 32.

³⁹ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 32 f.

⁴⁰ Dahlman, C, *Neutralitet i juridisk forskning*, s. 10 f samt s. 23.

detta att en kritisk granskning av reglerna kan genomföras.⁴¹ På grund av att metoden inte heller ställer upp formella krav, eller innebär att bindande beslut ska presteras i principiella frågor, möjliggör detta att en friare argumentation kan föras och att fler aspekter kan vägas in.⁴²

1.6.5 Rättskällor och rättskällevärdet

Ovan nämndes att det material domstolarna begagnar sig av skulle komma att tillämpas under arbetets gång. Materialet i form av förarbeten och rättspraxis, utgör ett fenomen som vi idag benämner rättskällor och det är genom en tillämpning av dessa i en hierarkisk ordning som en koherens kan uppstå. Ett annat begrepp för denna hierarkiska ordning är rättskällevärdet, vilken anses vara grunden för de argument den rättsdogmatiska metoden kan komma att erbjuda.⁴³ Begreppet är till sin karaktär dynamiskt och har under årens lopp kommit att ändras i takt med både den tekniska utvecklingen och harmoniseringen som skett av den internationella rätten.⁴⁴ Sedan Sveriges inträde i EU 1995 är vår nationella rätt exempelvis underordnad den EU-rättsliga.⁴⁵ Rent praktiskt innebär det att vi överlåtit viss beslutanderätt till EU samt har att rätta oss efter vad som gäller enligt det EU-rättsliga regelsystemet. Den nationella lagstiftningen får således inte strida mot den EU-rättsliga, och skulle så ändå vara fallet, är det den EU-rättsliga som har företräde.⁴⁶ Uppsatsen har emellertid inte för avsikt att närmare behandla internationella aspekter, utan huvudfrågan rör den svenska regleringen. Därför görs här inte en djupare genomgång av EU-rättens regelsystem, men då dess betydelse för den nationella lagstiftningen är av yttersta vikt måste ändå dess dignitet framhållas.

Rättskällevärdet inte är statiskt i sin utformning, utan innehar snarare förmågan att vidgas och välkomna nya rättskällor, vilket innebär att det ständigt finns en diskussion kring hur dessa ska användas rent hierarkiskt.⁴⁷ Peczenik menar på att rättskällorna ska inordnas i ett system där det finns källor som *ska*, *bör* och *får* beaktas. Rättskällor som *ska* beaktas är följaktligen lagar och andra föreskrifter. Sådana som *bör* beaktas är närmast prejudikat, förarbeten och sedvanerättsliga regler med stark förankring i samhället. Längst ned i hierarkin hamnar de rättskällor som *får* beaktas, vilka bland annat består av olika institutionella rekommendationer, olika beslut, domstolsavgöranden som inte är prejudicerande, prejudikat som inte direkt berör det aktuella området, doktrin och förarbeten som inte direkt är kopplande till det ifrågasvarande rättsområdet. Indelningen av rättskällorna på detta systematiska vis medför att företräde ges till sådana som *ska* beaktas framför sådana som enbart *bör* beaktas. Genom detta är tanken att en kollision mellan de olika rättsregler som kan komma ifråga gällande en specifik situation ska undvikas.⁴⁸ Systematiseringen innebär dock inte enbart att konflikter mellan rättsregler uteblir, den innebär dessutom att rättssystemets

⁴¹ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 53.

⁴² Peczenik, A, *Juridikens teori och metod*, s. 33 f.

⁴³ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 22 ff.

⁴⁴ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36 f.

⁴⁵ Den EU-rättsliga rättskällevärdet skiljer sig drastiskt vid en jämförelse med den svenska. Inom den EU-rättsliga rättskällevärdet är till exempel allmänna rättsprinciper av stor betydelse, och förarbeten beaktas i princip inte alls. Frågan är hur länge till det dröjer innan även den svenska rättskällevärdet antar detta förhållningssätt. Se vidare Nordquist, R, *Förarbetenas rättskällestatus – ett historiskt perspektiv*, Juridisk Publikation, 2011, s. 142 f.

⁴⁶ Strömberg, H, *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, s. 51.

⁴⁷ Se ex. Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 24 f, Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36 och Peczenik, A, *Juridisk argumentation*, s. 144 ff.

⁴⁸ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 214 ff.

inre sammanhang ökar.⁴⁹ Som förstås måste således rättsdogmatiken, för att kunna uppnå en vidare koherens, vila på rättskällevärdet.⁵⁰

Utfallet av det nämnda innebär att rättskällevärdets roll tillsammans med rättsdogmatikens systematiska tolkning dels blir beskrivande i den meningen att den förklarar innehållet i de olika rättskällorna, men dels även normativ då värden och värderingar vägs in i iakttagelserna.⁵¹ Därför beskrivs ofta rättsdogmatiken som normativ-deskriptiv. Namnvalet är i sig inte underligt, då rättsdogmatikens analyser inte enbart har för avsikt att fastställa innebörden av olika begrepp, utan även att ge förslag på korrigerande åtgärder och förbättringar.⁵² Genom att föra de lege ferenda-resonemang, det vill säga hur lagen bör vara, kan rättsdogmatiken således bistå rättspraxis med ett vitt spektrum åtgärder för aktuell problematik.⁵³

Det har emellertid skapat viss kritik att hårdra rättskällevärdet till denna grad, då det menats på att läran bör vara dynamisk så att den kan anpassas efter tid och rum. Det har inte ansetts skäligt att en typ av systematisering ska appliceras på alla rättsområden, eftersom samtliga områden har byggts upp på skilda vis och därigenom också fått olika typer av rättskällor i vilka de bör söka främsta stöd.⁵⁴ Det faktum att det är skillnad på rättsområden som folkrätt och skatterätt torde inte stå någon främmande.⁵⁵ Det är därför av yttersta vikt att anpassa rättskällornas användning efter rättsområde så att alla de aspekter som kanske inte är av betydelse för ett område, kan ges relevans i ett annat.⁵⁶

Uppsatsen har för avsikt att behandla regler som kan hänföras både till det skatterättsliga och associationsrättsliga området. Inom skatterätten är legalitetsprincipen det styrande instrumentet, vilket följaktligen innebär att det är lagen som har högsta dignitet då ingen skatt får tas ut utan stöd i lag. Påståendet är grundlagsstadgat och går att återfinna i 2 kap 10 § 2 st RF. Associationsrättsligt intas en annan inställning, då de aktiebolagsrättsliga bestämmelserna genom deras dispositiva karaktär i många fall kan avtalas bort.⁵⁷ Det sagda innebär att andra rättskällor, såsom själva bolagsordningen och därutöver även rättspraxis, ges stort inflytande för aktiebolagsrätten. De associationsrättsliga regler som ska behandlas i denna framställning är dock att hänföra till de indispositiva, tvingande, bestämmelserna i ABL. Därför blir lag, och således också lagmotiven, viktiga som rättskällor.⁵⁸ En likartad behandling av rättskällor, trots två skilda rättsområden, kommer således att kunna tillämpas i uppsatsen.

Framställningen kommer i huvudsak beakta de rättskällor av högst dignitet, det vill säga lag och andra föreskrifter. För att söka svar på de frågor uppsatsen önskar behandla, måste dock en tolkning av lagen ske mot bakgrund av förarbeten, prejudikat, utredningar och doktrin. Naturligtvis kommer dessa rättskällor att beaktas med en medvetenhet för den lägre digniteten och rättskällevärdet kommer att vara det styrande instrumentet vid en eventuell kollision mellan normer.

⁴⁹ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 280.

⁵⁰ Peczenik, A, *Juridikens teori och metod*, s. 34.

⁵¹ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 212 f.

⁵² Peczenik, A, *Juridikens metodproblem*, s. 10.

⁵³ Peczenik, A, *Juridikens teori och metod*, s. 34.

⁵⁴ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 24 f.

⁵⁵ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36.

⁵⁶ Hellner, J, *Metodproblem i rättsvetenskapen*, s. 25.

⁵⁷ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 19.

⁵⁸ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 28 f.

1.6.6 Källkritik

Då framställningen bland annat syftar till att närmare undersöka den intresseavvägning som dubbelregleringen medför, samt huruvida det skatterättsliga företrädaransvaret är objektivt motiverat, kommer förarbetena att ges en särskilt stark roll. Värt att framhålla i sammanhanget är att det enbart är de nationella reglerna som kommer att belysas. Det innebär att det EU-rättsliga perspektivet, där förarbeten inte är av samma vikt, kommer att bortses från.⁵⁹

Lagtext är inte sällan både kortfattad och innehållsfattig, vilket kräver att det finns bakgrundsmotiveringar och utförliga förklaringar till vad som däri anges för att dess funktion på bästa sätt ska kunna uppnås.⁶⁰ För att fullgöra uppsatsens syfte, det vill säga att finna om de motiv som ligger bakom lagstiftningen kan anses berättigade, krävs således ett tillgodogörande av dessa bakgrundsmotiveringar. Så kan ske genom att lagens förarbeten beaktas. Valet av förarbeten som rättskälla kan motiveras bland annat med hänvisning till tidigare uttalande från Peczenik, i vilket framhålls: *"Ett djupgående skäl för att i juridisk argumentation beakta lagens förarbeten är däremot att de uttrycker "lagstiftarens vilja" eller, mera korrekt uttryckt, belyser lagens ändamål"*.⁶¹ Med detta sagt förstås att förarbeten inte enbart belyser de bakomliggande syftena med lagen, utan även utvecklar innebörden av de i lagtexten angivna rekvisiten. Mot bakgrund av rättskällevärdets hierarki, måste dock den medvetna inställningen intas. Som rättskälla är inte förarbeten bindande, vilket betyder att rättstillämparen har en viss frihet vid frågan om dessa ska appliceras eller inte på ett konkret fall. Det är i mångt och mycket domarens lojalitet till lagstiftaren som får avgöra om förarbetena ska ges tyngd, eller om en friare tolkning ska företas.⁶² Det händer dessutom att förarbeten exempelvis inte stämmer överens med lagstiftarens verkliga ändamål, eller att de intagit en obsolet roll på grund av ett dynamiskt samhälle.⁶³ Inte heller bör det faktum att förarbeten i mångt och mycket kan framstå som en dialog inom lagstiftningsapparaten avlägsnas. Tolkningsfrågor uppstår inte sällan eftersom förarbetena kan ge uttryck för helt motstridiga intressen och det blir då ytterst en fråga för den dömande makten att avgöra lagens verkliga innebörd.⁶⁴ Med det nyss sagda i åtanke är det värt att nämna att uppsatsen ändå kommer att beakta förarbeten, och därigenom också utredningar, vilka hänförs till den tidigare lagstiftningen av företrädaransvaret. Varför så kommer ske är dock inte underligt då motiven bakom regleringarna inte ändrats i väsentlig grad, vilket betyder att dessa också fortsättningsvis är av yttersta intresse.⁶⁵

För att närmare få förståelse för de rekvisit som lagtexten erbjuder, samt de konsekvenser reglerna innebär i praktiken, kommer även rättspraxis att ges utrymme i uppsatsen. Enligt rättskällevärdet⁶⁶ har prejudikat positionen av en rättskälla som *bör* beaktas, vilket innebär att den inte är bindande i strikt mening.⁶⁷ Det kan dock många gånger vara nödvändigt att tillgodogöra sig rättspraxis när en djupare förståelse för en viss rättsregel önskar bli uppnådd. Inte sällan kan rättstillämparen, när en sådan förståelse ska åstadkommas,

⁵⁹ Strömholm, S, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, s. 322.

⁶⁰ Peczenik, A, *Juridisk argumentation*, s. 164.

⁶¹ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 242.

⁶² Nordquist, R, *Förarbetenas rättskällestatus – ett historiskt perspektiv*, Juridisk Publikation, 2011, s. 142.

⁶³ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 244.

⁶⁴ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 247 ff.

⁶⁵ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 87, se även prop. 2004/05:85 s. 1384.

⁶⁶ Se Peczeniks modell för källor som ska, bör och får beaktas i avsnitt 1.6.2. Som sagt är denna rättskällevärdet ej bindande, men erbjuder ett utgångsläge för bedömningen av rättskällornas dignitet.

⁶⁷ Melander, J, Samuelsson, J, *Tolkning och tillämpning*, s. 32.

utläsa bestämmelsens syfte och ändamål ur de förarbeten som föregått denna. Dessvärre är inte alltid dessa syften och ändamål förenliga, vare sig med varandra eller med lagtexten. Det blir därför närmast upp till rättstillämparen att försöka utröna vilken lösning som i största möjliga mån kan anses stämma överens med regelns huvudsakliga ändamål, genom att exempelvis väga de i förarbetena angivna värdena mot varandra.⁶⁸

När prejudikat beaktas, får inte förglömmas att dessa innebär avgöranden av konkreta fall, vilket medför att deras aktualitet som rättskälla enbart blir tillämplig på senare fall vilka liknar det prejudicerande fallet i väsentlig grad.⁶⁹ En grundprincip inom svensk rätt är att lika fall ska behandlas lika.⁷⁰ Genom tillämpning av principen kan förutsebarhet uppstå, ett fenomen vilket ständigt bör inta en nyckelposition inom juridiken. En sund inställning till rättskällorna uppstår dock genom att förhålla sig till dessa med en medvetenhet även för deras brister. Prejudikat kan genom sin vägledande förmåga också utmynna i generella rättsregler skapade av de icke folkvalda domarna. På så vis berövas lagstiftaren en del av sin makt vilket i sin tur innebär att även den gemensamma viljan hos folket, medborgarna, blir förbigången.⁷¹ Det ska även beaktas att rättspraxis som rättskälla har olika dignitet inom de olika rättsområdena. Exempelvis väger prejudikat tyngre inom skatterätten än inom civilrätten.⁷² Rättspraxis kommer således att ges utrymme i uppsatsen, då det framförallt är de skatterättsliga reglernas bakgrund och betydelse som ska belysas.

Eftersom framställningen även kommer att beakta doktrin, en rättskälla längst ned i hierarkin, ska naturligtvis också detta motiveras. Doktrinen som rättskälla har en viss auktoritet då den påverkar den faktiska juridiska argumentationen. Det är inte sällan som den dömande makten beaktar den rättsvetenskapliga litteraturen eftersom denna många gånger ger uttryck för den härskande uppfattningen.⁷³ Det bör dock framhållas, att doktrin på inga sätt intar ställningen som en bindande rättskälla för den dömande makten. Den rättsvetenskapliga litteraturen kan ändå många gånger ge vägledning när det uppstår situationer där rättsläget är oklart eftersom författarna närmast är att anse som experter kring det i doktrinen behandlade ämnet. Naturligtvis kan inte bortses från att rättsvetenskapsmännen ofta är oense om vad som faktiskt gäller, men så länge de framför ett resonemang med goda skäl har inte domstolen anledning till att inte beakta detta.⁷⁴ Doktrinen kan därför sägas vara ett tungt vägande hjälpmedel vid den juridiska argumentationen och bör således beaktas.⁷⁵

1.6.7 Rättspolitiskt perspektiv

Tidigare talades om den friare argumentation som kan föras av en användare av den rättsdogmatiska metoden. Eftersom uppsatsens syfte är att närmare undersöka intresseavvägningen i lagen och därigenom en behandling av dess bakomliggande ändamål, kommer argumentationen att inta ett rättspolitiskt perspektiv. En rättspolitisk argumentation kännetecknas av att en analysering av materialet sker, det vill säga rättskällorna, där olika lösningar med för- och nackdelar läggs fram samt effekterna av dessa. Resonemangen, som förs blir således närmast att hänföra till de lege ferenda, vilket många gånger kan utmynna i rekommendationer.⁷⁶ Med detta sagt torde det därför inte ses som underligt att uppsatsen till

⁶⁸ Dahlman, C, *Rätt och rättfärdigande*, s. 32.

⁶⁹ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 238 f.

⁷⁰ Melander, J, *Samuelsson, J, Tolkning och tillämpning*, s. 32.

⁷¹ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 238 f.

⁷² Peczenik, A, *Juridisk argumentation*, s. 160.

⁷³ Peczenik, A, *Juridikens teori och metod*, s. 43 f.

⁷⁴ Melander, J, *Samuelsson, J, Tolkning och tillämpning*, s. 41.

⁷⁵ Peczenik, A, *Juridikens teori och metod*, s. 43 f.

⁷⁶ Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 62.

stor del kommer att lägga fokus på förarbeten och utredningar för att på så vis kunna få en ännu klarare bild av de bakomliggande motiven till den nuvarande lagstiftningen. Tanken med att välja det rättspolitiska perspektivet för argumentationen är också att metodiken stämmer väl överens med vad som önskas åstadkommas med framställningen, vilket närmast är att se vilka intressen som gynnas respektive missgynnas av det skatterättsliga företrädaransvaret. Tillåts denna undersökning att präglas av ett rättspolitiskt förhållningssätt, möjliggörs en öppenhet inför nya perspektiv och förslag på hur lagen bör vara, utan att dessa resonemang för den delen har någon bindande effekt.

1.6.8 Etiskt förhållningssätt

Rättsdogmatiken ska tolka och systematisera gällande rätt. Detta bör dock ske på ett sådant sätt att utfallet även kan anses vara etiskt godtagbart.⁷⁷ Diskussionen huruvida etiken och juridiken bör gå hand i hand, har många delade meningar. Enligt Peczenik baserar sig lagstiftningen på etiska avvägningar då lagen är ett medel för att uppnå målsättningar som är rimliga för ett samhälle. Vederbörande menar på att eftersom lagar och andra föreskrifter, skapade av maktutövande institutioner, är ägnade att påverka människor måste dessa göras till föremål för en etisk bedömning.⁷⁸ Som tidigare nämnts instämmer jag med detta förhållningssätt och anser att värderingar naturligt ska finna sin plats i rätten. Jag menar således på att rätten ständigt bör genomsyras av både etik och moral och att de avvägningar som görs ska vara rimliga och för att sina avsedda mål. Då framställningen har som syfte att undersöka om den särställning staten har är berättigad med hänsyn till övriga intressen, kommer jag inte enbart att sakligt redogöra för hur intressena beaktas i lagmotiven, jag kommer dessutom undersöka om denna avvägning är rimlig. Med detta menar jag inte bara rimlig på ett rent lagtekniskt plan, utan även med hänsyn till de övriga samhällsaspekter som bör tas i beaktande.

1.6.9 Intressentmodellen

Eftersom uppsatsen har som syfte att finna om den intresseavvägning som föreligger lagen är rimlig och objektivt godtagbar, kommer en specifik modell att tillämpas för just denna fråga. Modellen har hämtat sin inspiration i företagsekonomin, där den beskrivs som "intressentmodellen". Ett exempel ska närmare få förklara dess innebörd. I ett företag finns olika intressenter vilka samtliga har krav de önskar få tillgodosedda.⁷⁹ Banker bidrar med lån, anställda med arbetskraft, leverantörer med varor och så vidare. Dessa kommer att fullgöra sina åtaganden så länge de får tillbaka lika mycket som de själva bidrar med, det vill säga så länge som deras intressen blir tillgodosedda. Tas inte hänsyn till de olika intressenternas krav kommer de att vända sig åt annat håll, vilket innebär att företaget då går miste om dessa.⁸⁰ Det sagda innebär att en kompromiss, eller avvägning, mellan de olika intressena måste ske för att bästa möjliga utfall ska kunna uppnås.⁸¹

Vi kan här dra en parallell till vad Simon⁸² framhåller gällande mål och syften i administrativa processer. I de flesta organisationer föreligger syftesbestämda beteenden, det vill säga beteenden som önskar uppnå ett mål eller ett objekt. När det handlar om offentliga

⁷⁷ Peczenik, A, *Juridikens teori och metod*, s. 34.

⁷⁸ Peczenik, A, *Vad är rätt?*, s. 520 ff.

⁷⁹ Ax, C, m.fl., *Den nya ekonomistyrningen*, s. 25 f.

⁸⁰ Greve, J, *Ekonomistyrning*, s. 35 f.

⁸¹ Ax, C, m.fl., *Den nya ekonomistyrningen*, s. 26.

⁸² Herbert A. Simon, forskare och nobelpristagare i ekonomi 1978, se <http://www.riksbank.se/sv/Riksbanken/Ekonomipriset/>

organisationer, är dessa syften ofta formulerade i målsättningar som ska innebära en ”allmän välfärd”. Detta är en lydelse som torde ses som tämligen opreciserad, men tanken är att målsättningen ska bidra till något gott för samhället. För att åstadkomma denna välfärd, brukar ett antal delmål uppställas som ska leda fram till den slutliga produkten. Dessa delmål är ofta utformade på det viset att de ska leda olika människors beteenden mot ett ekonomiskt mål. Det ekonomiska målet är emellertid sällan själva slutprodukten, utan vad som önskas åstadkommas i slutändan är något som samtliga samhällspartners vinner på, såsom trygghet eller bekvämlighet.⁸³

Eftersom uppsatsen behandlar en problematik där staten har ett särskilt intresse, kommer min modifierade intressentmodell att ta det nyss sagda i beaktande. Tanken är härigenom att se vilka intressen, det vill säga delmål, som motiverar det skatterättsliga företrädaransvaret och om dessa i praktiken innebär en slutprodukt som är till fördel för samtliga intressenter. Undersökningen kommer således att utreda hur de olika kraven från dels det allmänna och dels övriga borgenärer sammanvägs i de bakomliggande motiven till den skatterättsliga lagstiftningen genom att redogöra för hur dessa intressen gynnas, respektive missgynnas, av regleringen. Utöver motiven kommer även rättspraxis att vägas in i undersökningen, då det närmast är rättspraxis som fått utvisa de praktiska konsekvenserna av dessa. Då det i denna framställning rör sig om ett rättsvetenskapligt problem, kommer modellen att tillämpas i en modifierad version med hänsyn till uppsatsens syfte, den rättspolitiska argumentationen och den rättsdogmatiska metoden.

1.7 Disposition

Den fortsatta framställningen kommer att disponeras på följande sätt. I kapitel 2 kommer att redogöras för det personliga betalningsansvaret enligt de associationsrättsliga reglerna. En kort historisk bakgrund kommer att ges för att skänka läsaren ett perspektiv på hur fundamental ansvarsfriheten kan sägas vara för bolagsformen. Därefter kommer gällande rätt att behandlas med fokus på de olika förutsättningarna som kan utlösa ett personligt betalningsansvar. I kapitel 3 kommer en genomgång av de skatterättsliga bestämmelserna för personligt betalningsansvar att göras. Precis som i kapitel 2 kommer inledningsvis en historisk bakgrund att presenteras där även de bakomliggande motiven till dagens lagstiftning belyses. Efter denna presentation redogörs för gällande rätt och de förutsättningar som måste vara för handen för att ett skatterättsligt ansvar ska kunna påföras. Syftet med kapitel 2 och 3 är närmast att ge läsaren en teoretisk bakgrund till själva problematiken genom att presentera rättsläget som det ser ut idag och dess praktiska konsekvenser. Detta är en nödvändighet, då efterföljande kapitel kräver en förförståelse kring de båda regelverken och deras verkningar. Kapitel 4 kommer nämligen att redogöra för hur de olika intressena, det vill säga statens intressen och övriga borgenärens intressen, beaktas i samband med det skatterättsliga företrädaransvaret. Slutligen kommer i kapitel 5 en analys av behandlat material att göras som sedan kommer utmynna i en slutsats i kapitel 6.

⁸³ Simon, H, *Administrativt beteende*, s. 53 f.

2 Företrädaransvar enligt ABL

2.1 Inledning

Ett personligt betalningsansvar kan åläggas ett bolags företrädare både associationsrättsligt och skatterättsligt. I detta kapitel redogörs för de associationsrättsliga reglerna och deras närmare innebörd. För att ge läsaren en djupare förståelse kring regleringen av ansvarsfriheten och personligt betalningsansvar, presenteras nedan en historisk bakgrund, de nu gällande reglerna och samt deras praktiska konsekvenser.

2.2 Historisk bakgrund

Aktiebolagets framväxt tar sin utgångspunkt i den expanderande handeln i Europa under senmedeltiden. Utmärkande för handelsklimatet under denna tidsepok var bland annat idéer om skydd för den lokala tillverkningen, vilket utmynnade i tullhinder och en fientlig inställning till konkurrens. Den efterkommande upplysningstiden, med sitt fria tankemönster och kritiska förhållningssätt, innebar ett nytt paradigmsom naturligt kom att påverka även de rättsliga instrumenten i samhället. Olika system för betalningar och affärsredovisning infördes och en ny syn på företaget som sådant uppkom genom att dess egna kapital ansågs stå helt skilt från sina ägare. Under 1700-talet förändrades klimatet ytterligare, de tidigare monopolen inom handeln avskaffades och istället blev begrepp som avtalsfrihet, etableringsfrihet och konkurrens de nya ledstjärnorna.⁸⁴

De materiella reglerna för aktiebolaget fick sitt startskott i och med den industriella revolutionen i Storbritannien under sent 1700-tal. Här erbjöds vida marknader, ett högt transaktionstempo och storskalig produktion, allt som klippt och skuret för den nya företagsformen. Industrialismen ställde på många sätt upp nya krav på de företagsformer som bedrev tillverkning, bland annat på grund av att storskalig produktion krävde ett starkt kapital. Ett sådant kapital kunde bekostas av externa finansiärer, men för att dessa skulle vara villiga att ta en denna risk, kom de att kompenseras med ett begränsat personligt ansvar. Även möjligheten att företaget kunde uppträda utåt gentemot andra, exempelvis mot leverantörer och kunder, som en enda juridisk enhet underlättade för finansiärer och andra avtalsparter. Organisatoriskt sett kom också den interna styrningen av aktiebolaget att förändras på det viset att en fördelning av makten skedde. Dels fanns intresset från finansiärerna och delägarna att få medverka i olika förmögenhetsfrågor, dels fanns intresset av att företagets verksamhet styrdes av personer med särskild kompetens.⁸⁵

I Sverige tillkom den första aktiebolagslagen år 1848 med blott femton paragrafer. En snabb och intensiv etablering av aktiebolagen innebar dock att en materiell reformering snart var på sin plats, och en ersättare till denna lag tillkom därför redan år 1895.⁸⁶ Utvecklingen har sedan dess förorsakat en mängd nödvändiga reformeringar av de aktiebolagsrättsliga reglerna och har utmynnats i nya aktiebolagslagar både år 1910, 1944, 1975 samt nu senast 2005.⁸⁷ En närmare genomgång av de specifika förändringarna under årens lopp ges inte utrymme till här, men det finns vissa återkommande huvudlinjer värda att nämna, såsom regleringen av det begränsade betalningsansvaret. Som ovan nämnt var det begränsade ansvaret aktuellt redan under 1700-talet och har därefter varit en bestående grundpelare för företagsformen. Genom ansvarsfriheten har externa investerare varit villiga att riskera kapital,

⁸⁴ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 37 ff.

⁸⁵ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 39 f.

⁸⁶ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 46 ff.

⁸⁷ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 37.

vilket är en av de allra största anledningarna till att aktiebolagen kunnat erhålla den starka position de idag har på marknaden.⁸⁸

2.3 Gällande rätt

2.3.1 Allmänt

Aktiebolagsformen erbjuder ett både organiserat och varaktigt sätt att bedriva verksamhet utan att delägarna för den delen behöver riskera den personliga förmögenheten.⁸⁹ Tanken är att det ska vara både lönsamt och enkelt att driva företag, så att fler personer lockas till att etablera nya bolag och på så vis öka sysselsättningsgraden i samhället.⁹⁰ På så vis främjas den ekonomiska verksamheten, något som naturligtvis är önskvärt ur det samhällsekonomiska perspektivet.⁹¹ Begränsningen av det personliga betalningsansvaret, vilket kan sägas vara den mest fundamentala regleringen för bolagsformen, går idag att återfinna i 1 kap. 3 § ABL.⁹² Ansvarsfriheten innebär rent praktiskt att ett bolags företrädare inte kan åläggas att betala eller att på annat sätt svara för aktiebolagets förehavanden, utan dess borgenärer är hänvisade till att söka täckning för sina infrianden i ur bolagets tillgångar.⁹³ För att kompensera borgenärernas risktagande har ABL ställt upp ett omfattande regelverk som syftar till att skydda bolagets kapital och övriga tillgångar. Exempelvis får inte delägarna fritt disponera över bolagets förmögenhet, vilket dock naturligt kan sägas vara en konsekvens av att aktiebolaget är en egen juridisk person vars kapital och skulder rent sakrättsligt är skilt från ägarna. Vidare har lagstiftaren infört bestämmelser som förhindrar att aktiebolaget fortsätter sin verksamhet under en längre tid om aktiekapitalet sjunker under en viss gräns. Tanken med reglerna är närmast att förhindra att ett företag fortsätter med en olönsam verksamhet på bekostnad av det egna kapitalet och därigenom också borgenärernas säkerhet för deras infrianden. Lagrummen går att återfinna i 25 kap ABL och innebär för aktiebolagets företrädare att dessa kan åläggas ett personligt betalningsansvar för borgenärernas fordringar om bestämmelserna bortses från.⁹⁴ En närmare beskrivning av de förutsättningar som kan komma att utlösa ett personligt betalningsansvar och de däri tillkommande konsekvenserna, ska redogöras för nedan.

2.3.2 Företrädare

För att visa vilka personer som de facto kan åläggas ett personligt betalningsansvar enligt ABL, ska här visas på den närmare innebörden av begreppet ”företrädare” ur det associationsrättsliga perspektivet. I 25 kap. 18 § ABL anges att styrelsens ledamöter kan göras personligt ansvariga om de inte fullföljt reglerna vid kapitalbrist i ett aktiebolag. Paragrafen anger vidare att även annan person, som med vetskap om att styrelsen inte fullföljt dessa regler och handlar å bolagets vägnar, också kan träffas av ett personligt betalningsansvar. Vidare följer av 25 kap. 19 § ABL att också aktieägare kan åläggas ett sådant ansvar om denne deltar i ett beslut om att fortsätta företagets verksamhet, trots att vetskap finns om att bolaget är skyldigt att träda i likvidation.

⁸⁸ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 40 och 55.

⁸⁹ Sacklén, M, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, SvJT 1994, s. 136.

⁹⁰ Prop. 2012/13:65 s. 6.

⁹¹ Sacklén, M, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, SvJT 1994, s. 136.

⁹² Smiciklas, M, *Associationsrättens grunder*, s. 52.

⁹³ Prop. 2004/05:85 s. 206.

⁹⁴ Bergström, C, m.fl., *Aktiebolagets grundproblem*, s. 177 f.

Styrelsen i ett bolag utses enligt huvudregeln av bolagsstämman och ska ansvara för aktiebolagets organisation samt förvalta företagens intressen. Det åligger således styrelsen att ha fortlöpande kontroll på bolagets ekonomiska ställning och ansvara för att en god bokföring och medelsförvaltning sker.⁹⁵ Styrelsens uppgifter är som förstås närmast av kontrollerande karaktär, vilket betyder att den operativa ledningen av bolaget hänförs till ett annat organ, nämligen aktiebolagets VD. Ett aktiebolags VD har som huvuduppgift att sköta den löpande förvaltningen av bolaget. Innebörden av detta är närmast att dagligen handha ett driftansvar för aktiebolagets redovisning, affärsverksamhet och organisation.⁹⁶ Som anges i 25 kap. 18 § ABL, kan även annan som handlat å bolagets vägnar, drabbas av ansvar. Detta innebär i första hand att ansvar kan påföras bolagets VD på grund av dennes ställning, men ansvaret kan även komma att träffa särskilda firmatecknare eller annan som via fullmakt företräder bolaget utåt.⁹⁷

Såsom 25 kap. 18 ABL anger, svarar styrelseledamöterna solidariskt för åtaganden som tillfaller bolaget. Paragrafen innehåller vidare ett så kallat ”medansvar” för de förpliktelser som åligger bolaget för annan som handlat å bolagets vägnar med vetskap om styrelsens underlåtenhet att följa regelverket. Medansvaret gäller oavsett om ett vållande finns med i bilden eller inte, vilket betyder att det är själva *passiviteten* som kan innebära ett ansvarspåförande. För att lyfta en associationsrättslig parallell, kan detta ansvar i princip jämföras med det som gäller för delägare i handelsbolag, vilka solidariskt ansvarar för alla förpliktelser som uppkommer. Själva betalningsskyldigheten prövas dock individuellt för var och en av styrelsens ledamöter eller annan som agerat i företrädarpositionen. Detta innebär att om flera personer kan anses ha förfarit försumligt så ansvarar dessa solidariskt för de eventuella förpliktelser som uppkommit.⁹⁸

Ansvarsfrågan är också kopplad till själva arbetsfördelningen, det vill säga hur aktiebolaget organisatoriskt har fördelat olika arbetsuppgifter och därigenom också ansvaret för dessa. Har en företrädare tilldelats arbetsuppgifter inom ett specialområde, följer naturligt att om försummelse sker inom detta område, anses denna företrädare ha ett strängare ansvar. Även frågan kring de arvoden som styrelseledamöter erhåller på grund av sina uppdrag, har betydelse då personligt ansvar ska åläggas ett aktiebolags företrädare. Det måste emellertid framhållas att även om en arbetsfördelning skett, och samtliga ledamöter inte ansvarar för samma typ av uppgifter, kan detta aldrig vara en grund för att fransäga sig den övervakningsskyldighet som följer av ett styrelseuppdrag.⁹⁹ Det förutsätts nämligen, att även om företrädarna innehar kunskaper inom olika områden, så har alla den kompetens som krävs för att kunna kontrollera ett aktiebolags ekonomiska ställning.¹⁰⁰

2.3.3 Tvångslikvidationsreglerna i 25 kap. ABL

Att en verksamhet i ett aktiebolag bedrivs med förlust är inget som lagen kan förhindra. Vad lagen dock avser att sätta stopp för, är att verksamheten bedrivs med förlust på bekostnad av det egna kapitalet. Som framgått av avsnitt 2.2 är det tillskjutna aktiekapitalet närmast att anse som bolagets buffert, vilket betyder att det är genom detta som aktiebolagets borgenärer tillförsäkras täckning för sina infrianden.¹⁰¹ För att säkerställa att denna buffert hålls intakt, har i 25 kap. 13-18 §§ ABL införts regler som ålägger bolagets styrelse vissa skyldigheter om

⁹⁵ Prop. 2004/05:85 s. 308.

⁹⁶ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 173.

⁹⁷ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 331.

⁹⁸ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 330.

⁹⁹ Olstedt, C, m.fl., *Styrelseansvar i omvandling?*, Ny Juridik, 1997, s. 67.

¹⁰⁰ NJA 2009 s. 221.

¹⁰¹ Sacklén, M, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, SvJT 1994, s. 148 ff.

det befaras att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Bestämmelserna kan även göras gällande om det via en verkställighet av utmätningsreglerna 4 kap. UB skulle visa sig att aktiebolaget saknar utmätningsbara tillgångar. Finns det skäl för styrelsen att anta att dessa förutsättningar är för handen, åligger det styrelsen att omedelbart upprätta en kontrollbalansräkning och låta bolagets revisor granska denna.¹⁰² Visar kontrollbalansräkningen att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska bolagsstämman på en första kontrollstämma pröva frågan om bolaget ska träda i likvidation. En skyldighet för bolagets stämma att besluta om likvidation vid denna tidpunkt föreligger inte, utan det finns möjlighet att fortsätta företagens verksamhet under ytterligare åtta månader för att på så vis återställa aktiekapitalet genom att exempelvis tillskjuta medel. Innan åttamånadersperioden löpt ut, ska dock en ny kontrollbalansräkning ha upprättats.¹⁰³ Kontrollbalansräkningen, tillsammans med ett yttrande från bolagets revisor, ska läggas fram vid en andra kontrollstämma, på vilken bolagsstämman på nytt ska pröva frågan om bolaget ska träda i likvidation. Visar inte heller denna kontrollbalansräkning att aktiekapitalet uppgår till minst det registrerade, måste bolaget likvideras för att personligt ansvar ska undvikas.¹⁰⁴ Företaget kan således fortsätta sin verksamhet även efter denna tidpunkt, men då med vetskapen om att företrädarna är personligt betalningsansvariga för de förpliktelser som sedan uppkommer.¹⁰⁵ För att ge läsaren en tydligare översikt kring regelverket sammanfattas ovanstående resonemang i figuren som presenteras nedan.

¹⁰² Svernlöv, C, *Styrelse- och VD-ansvar i aktiebolaget*, s. 99.

¹⁰³ Smiciklas, M, *Associationsrättens grunder*, s. 144 f.

¹⁰⁴ Svernlöv, C, *Styrelse- och VD-ansvar i aktiebolaget*, s. 99 f.

¹⁰⁵ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 330.

Processen då det finns skäl att anta att mer än halva det registrerade aktiekapitalet är förbrukat.¹⁰⁶

Det föreligger *skäl att anta* att mer än halva aktiekapitalet blivit förbrukat,
25 kap. 13 § ABL



En *kontrollbalansräkning* ska upprättas,
25 kap. 14 § ABL



Kontrollbalansräkningen
visar att mer än halva
aktiekapitalet är täckt =
bolaget kan fortsätta sin
verksamhet



Kontrollbalansräkningen
visar *inte* att mer än
halva aktiekapitalet är
täckt = *kontrollstämma 1*,
25 kap. 15 § ABL



"Rekonstruktionsplaner",
bolaget ges en rådrumsfrist
på åtta månader att
återställa kapitalet till fullo



Beslut om att bolaget
ska träda i likvidation
ska fattas på stämman



Inom åtta månader ska
kontrollstämma 2 hållas. Här
ska en ny
kontrollbalansräkning som
visar bolagets ekonomiska
situation läggas fram,



Visar den nya
kontrollbalansräkning
en att aktiekapitalet
åter är täckt kan
bolaget fortsätta sin
verksamhet



Visar den nya
kontrollbalansräkningen
att kapitalet *inte* är täckt
till fullo, måste bolaget
likvideras,
25 kap. 17 § ABL

¹⁰⁶ Modellen har i huvudsak hämtat sin inspiration från den modell Sandgren presenterar, se Sandgren, T, *svensk aktiebolagsrätt*, s. 326.

2.3.3.1 Personligt betalningsansvar för ett aktiebolags företrädare

I vilka situationer ett aktiebolags företrädare kan göras personligt betalningsansvariga vid kapitalbrist regleras i 25 kap. 18 § ABL. Bestämmelsen har följande lydelse:

”Om styrelsen har underlåtit att

1. i enlighet med 13 § upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning enligt 14 §.
2. i enlighet med 15 § sammankalla en första kontrollstämma, eller
3. i enlighet med 17 § ansöka hos tingsrätten om att bolaget skall gå i likvidation, svarar styrelsens ledamöter solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består.

Den som med vetskap om styrelsens underlåtenhet handlar på bolagets vägnar svarar solidariskt med styrelsens ledamöter för de förpliktelser som därigenom uppkommer för bolaget.

Ansvar enligt första och andra styckena gäller inte för den som visar att han eller hon inte har varit försumlig.

I sådana fall som avses i 13 § 1 gäller ansvaret enligt första stycket 1 endast om bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understeg hälften av bolagets registrerade aktiekapital vid den tidpunkt då styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning uppkom. Ansvaret gäller inte om bolagets eget kapital hade stigit över denna gräns efter den angivna tidpunkten men innan kontrollbalansräkningen senast skulle vara upprättad.”

Det associationsrättsliga betalningsansvaret kan aktualiseras i tre olika typfall. Samtliga situationer förutsätter att aktiebolaget har fortsatt sin drift trots att kapitalbrist råder och att det föreligger dröjsmål eller underlåtenhet att följa de i paragrafen angivna procedurerna.¹⁰⁷ Det personliga betalningsansvaret varar under den tidsperiod där underlåtenheten består och avser samtliga bolagsförpliktelser som uppkommer under denna tidsperiod.¹⁰⁸ Således omfattas skatteskulder, likväl som leverantörsskulder eller andra åtaganden, av det associationsrättsliga betalningsansvaret enligt ABL.¹⁰⁹ Detta betyder att om det uppstår skatteskulder efter den tidpunkt då exempelvis en kontrollbalansräkning skulle ha varit upprättad, kan styrelsen åläggas ett personligt betalningsansvar för dessa skulder enligt ABL.¹¹⁰ Härigenom uppkommer en parallell reglering av ansvaret för skatteskulder då staten, förutom ABL, även kan åberopa ett personligt ansvar enligt 59 kap. 12-14 §§ i SFL när en skatteskuld förfallit till betalning. Vad som gäller enligt SFL ska emellertid inte redogöras för här utan visas på i kapitel 3.

Enda sättet för företrädarna att undgå ansvar, eller att få det att upphöra, är att se till att regelverket följs. Givetvis kvarstår dock de eventuella förpliktelser som uppkom under själva ansvarsperioden även efter det att företrädarna vidtagit nödvändiga åtgärder.¹¹¹ Det har i förarbetena framhållits att eftersom syftet med personligt betalningsansvar är att aktivera

¹⁰⁷ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 330.

¹⁰⁸ Detta innebär att även sådana långvariga avtal, exempelvis hyresavtal som ingåtts innan ansvarsperioden, kan bli föremål för betalningsansvaret. För företrädarnas del betyder detta att de efter ansvarsperiodens inträde kan bli tvungna att säga upp dessa avtal så fort som möjligt. Se vidare Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 330.

¹⁰⁹ NJA 2009 s. 221.

¹¹⁰ Se ex NJA 1970 s. 3 och NJA 2009 s. 221.

¹¹¹ Prop. 2000/01:150 s. 99.

styrelsen att snabbt agera och följa de i lagen föreskrivna åtgärderna då kapitalbrist befaras, så gagnas inte detta syfte om inte ansvaret upphör när styrelsen väl följer regelverket.¹¹²

De tre olika typfallen, det vill säga uppgiften att upprätta en kontrollbalansräkning, kalla till den första kontrollstämman och företa nödvändiga åtgärder innan och efter andra kontrollstämman, är olika betungande för styrelsen. Det ligger en större svårighet i att via ett bolags många gånger snåriga ekonomi veta när det egna kapitalet har nått den kritiska gränsen, än att veta när sammankallning till den andra kontrollstämman ska ske. Startskottet för en applicering av regelverket i 25 kap. ABL är som visats på när kapitalet nått den kritiska gränsen, en fråga som inte alltid är helt lätt att utröna. Det är emellertid nödvändigt att ständigt ha en insikt i bolagets ekonomi då det annars kan hända att den kritiska gränsen passeras utan att nödvändiga åtgärder företas, vilket utlöser ett personligt betalningsansvar.¹¹³

Det är den som önskar göra ett personligt betalningsansvar gällande som har bevisbördan för att bolagets företrädare inte följt de föreskrifter som gäller vid kapitalbrist. Kan det visas på att sådan underlåtenhet föreligger ankommer det på företrädaren att visa på att denne inte varit försumlig, i annat fall kan det personliga betalningsansvaret påföras.¹¹⁴ Försumlighetsbedömningen utgår från vilken roll den aktuella företrädaren haft i bolaget och därigenom också vilken information denne har haft att möjlighet att utnyttja. Givetvis bortses inte från den allmänna plikt som följer av ett styrelseledamotuppdrag, vilken bland annat innebär en skyldighet att ständigt ha kontroll över bolagets ekonomiska förhållande.¹¹⁵ För att aktualisera ett personligt betalningsansvar enligt ovan nämnd paragraf, måste talan om ett sådant ansvar ha väckts *"inom tre år från uppkomsten av den förpliktelse som ansvaret avser eller inom ett år den det att förpliktelsen senast skulle ha fullgjorts"*. Detta följer av 25 kap 20 a § ABL. Regeln är som förstås en preskriptionsbestämmelse vilket betyder att det finns ett visst tidsrum inom vilket ansvaret måste göras gällande för att det ska få någon verkan.¹¹⁶ Dessutom bör påpekas att betalningsansvaret enligt 25 kap. ABL riktar sig mot tredje man och således inte mot själva bolaget.¹¹⁷

Rent praktiskt aktualiseras sällan ett personligt betalningsansvar förrän ett bolag de facto försatts i konkurs på grund av att bolagets borgenärer i första hand söker utdelning för sina infrianden via bolagets tillgångar. Som nyss nämndes är tidsfristen inom vilken talan måste väckas avhängig av den tidpunkt då en förpliktelse anses uppkommen, en fråga som inte alltid är helt lätt att utröna. Vid en konkurs ska konkursförvaltaren upprätta en berättelse som ska visa på om, och då även när, bolagets styrelse borde ha upprättat en kontrollbalansräkning. För borgenärernas del torde det vara senast vid denna tidpunkt som de kan avgöra om de kommer att kunna få utdelning i konkursen och om de har möjlighet att åberopa ett personligt betalningsansvar.¹¹⁸ I detta sammanhang uppstår naturligt frågan kring vad som händer om en styrelseledamot skulle avgå innan dess att betalningsansvaret hunnit aktualiseras. I mål T 1272/89 ansåg domstolen att en styrelseledamot inte per automatik går fri från betalningsansvar för därefter uppkommande förpliktelser genom att denne avsäger sig uppdraget eller säljer sina aktier. Åtminstone inte i fall då bolaget befinner sig i en sådan ekonomisk situation att det redan är likvidationspliktigt.¹¹⁹ På grund av att omständigheterna i målet var något speciella, bör dock inte generella slutsatser dras av detta.¹²⁰ Försiktighet är

¹¹² Prop. 2000/01:150 s. 44.

¹¹³ Sandgren, T, *svensk aktiebolagsrätt*, s. 330 f.

¹¹⁴ NJA 2009 s. 210.

¹¹⁵ Prop. 2000/01:150 s. 99 f.

¹¹⁶ Prop. 2012/13:65 s. 5.

¹¹⁷ Svernlöv, C, *Styrelse- och VD-ansvar i aktiebolaget*, s. 100

¹¹⁸ Prop. 2012/13:65 s. 8 f.

¹¹⁹ Mål nr T 1272/89.

¹²⁰ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 63.

emellertid ett moment som styrelseledamöter ständigt bör iaktta, då en bedömning gällande en avgående, eller nytillträdd, styrelseledamots eventuella ansvar måste göras i varje enskilt fall.¹²¹

2.3.3.2 Steg 1 - Kontrollbalansräkning

Finns det skäl för styrelsen att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, eller visar en verkställighet enligt 4 kap. UB på att bolaget saknar utmätningsbara tillgångar, ska styrelsen genast upprätta en kontrollbalansräkning och låta bolagets revisor granska denna.¹²² Underlåter styrelsen att vid denna tidpunkt upprätta en kontrollbalansräkning, eller att låta bolagets revisor granska balansräkningen, blir styrelsen därefter personligt betalningsansvarig för eventuella förpliktelser som uppkommer för bolaget.¹²³ Stadgandet går att återfinna i 25 kap. 13 § ABL och utgör det första steget i processen inför en eventuell tvångslikvidation.¹²⁴

Det är styrelsens uppgift att säkerställa att bolaget inte fortsätter en olönsam verksamhet på bekostnad av borgenärernas intressen. Säkerställandet sker genom att styrelsen ständigt övervakar att aktiekapitalet hålls täckt till minst hälften och att aktieägarna, i händelse av att en brist skulle uppstå, i sådana fall ges möjlighet att tillskjuta medel. Syftet med bestämmelsen i 25 kap. 13 § ABL är därför närmast att trygga samtliga fordringsägares intressen genom att ett bolag med ekonomiska svårigheter avvecklas innan dess att betalningsförmågan helt har försvunnit.¹²⁵

Genom 25 kap. 13 § ABL åläggs styrelsen en aktivitetsplikt att företa handlingar som kan återställa den uppkomna kapitalbristen i bolaget. Tidpunkten för aktivitetspliktens inträde är när det, som lagtexten anger, ”finns skäl att anta” att mer än halva kapitalet är förbrukat. Eftersom aktiebolag inte sällan har en komplicerad ekonomi, måste således styrelsen ständigt hålla sig uppdaterad om det ekonomiska läget för att veta om den kritiska gränsen nåtts eller inte.¹²⁶ Pondera att det föreligger skäl att anta att det egna kapitalet understiger hälften av aktiekapitalet. I en sådan situation ska styrelsen först ta reda på kapitalbristens omfattning, sedan underrätta aktieägarna om denna. En kontrollbalansräkning ska upprättas av styrelsen och läggas fram för aktieägarna på en bolagsstämma, den första *kontrollstämman*.¹²⁷ Mer om kontrollstämman och dess närmare innebörd kommer att redogöras för i avsnitt 2.3.3.3.

Vid upprättandet av en kontrollbalansräkning är tanken att denna ska upprättas som en balansräkning varpå gängse regelverk för årsbokslut ska tillämpas. Bestämmelsen för kontrollbalansräkningens utformning finns i 25 kap. 14 § ABL, vari anges att värderingen av bolagets tillgångar och skulder ska göras med utgångspunkt i att bolaget kommer att fortsätta med sin verksamhet, det vill säga enligt principen ”going concern”. Naturligtvis ska värderingarna som görs för varje post i balansräkningen vara förenliga med den allmänt rådande principen om god redovisningssed. I praktiken innebär detta att tillgångarna värderas till försäljningspris, vilket medför att kontrollbalansräkningen i de flesta fall uppvisar ett

¹²¹ NJA 2012 s. 858.

¹²² Vad gäller verkställigheten enligt 4 kap. UB har det framhållits att styrelsen åläggs skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning först då det visat sig att bolaget saknar tillgångar som kan ge utmätningsfordringen full betalning. Se prop. 2006/07:70 s. 64 f.

¹²³ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 328.

¹²⁴ Kravet på att kontrollbalansräkningen ska ha blivit granskad av bolagets revisor, gäller naturligtvis endast de aktiebolag vilka är tvungna att ha en revisor. Som regleringen ser ut idag är det inte ett krav att mindre aktiebolag ska ha en revisor. Se vidare Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 268.

¹²⁵ Karlsson-Tuula, M, *Bolagsrättsliga åtgärder vid insolvens*, Ny Juridik, 2012, s. 56.

¹²⁶ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 325 ff.

¹²⁷ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 328.

bättre ekonomiskt läge än vad en vanlig balansräkning hade gjort.¹²⁸ Tanken är att ett bolag som gjort en försiktig värdering enligt ÅRL:s regler inte enbart på grund av denna värdering ska tvingas att träda i likvidation. Därför används vid upprättandet av en kontrollbalansräkning en mer realistisk värdering, vilket innebär att tillgångars dolda övervärden kan tas upp och andra förpliktelser värderas ned om sakliga skäl föreligger.¹²⁹ Exempelvis har det godtagits att i en balansräkning få uppräknade utvecklingskostnader som en tillgång om det kan visas på att dessa inom en snar framtid kommer att kunna förverkligas som resurs för bolaget.¹³⁰

Kontrollbalansräkningens upprättande medför naturligt att visst tidsmässigt rådrum är nödvändigt. Bolagets ekonomiska situation måste utrönas för att kunna avgöra huruvida kapitalbrist råder eller inte. Vad som dock inte får förekomma, är onödigt dröjsmål från styrelsens sida. Uppdagat att den kritiska gränsen för aktiekapitalet är nådd, och styrelsen av någon anledning inte har upprättat en kontrollbalansräkning omedelbart, åläggs dess ledamöter ett personligt betalningsansvar för alla de förpliktelser som uppkommer efter den tidpunkt då balansräkningen borde ha varit färdig.¹³¹

2.3.3.3 Steg 2 - Kontrollstämma 1

Om kontrollbalansräkningen skulle visa på att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen snarast möjligt lägga fram balansräkningen på en bolagsstämma efter att denna granskats av revisorn. Det sagda följer av 25 kap. 15 § ABL, vari även anges att det är bolagsstämman som ska pröva frågan huruvida aktiebolaget ska fortsätta sin verksamhet eller träda i likvidation. Förfarandet kallas för den *första kontrollstämman*. Syftet med denna är närmast att ge aktieägarna upplysning om företagets ekonomiska situation så att ett väl grundat beslut gällande bolagets fortsatta drift kan tas. Precis som gäller vid dröjsmål av kontrollbalansräkningens upprättande, innebär onödigt dröjsmål med kallande till kontrollstämma att styrelsen kan göras personligt betalningsansvariga. Det personliga betalningsansvaret för styrelsens ledamöter gäller i sådana fall den tidsperiod under vilken underlåtenheten att sammankalla till stämman består.¹³²

På kontrollstämman ska frågan om bolagets fortsatta drift prövas. Stämman har ingen skyldighet att låta bolaget träda i likvidation med en gång, utan en viss tidsfrist erbjuds där aktieägarna kan se över möjligheterna av att exempelvis tillskjuta medel i bolaget och på så vis återställa aktiekapitalet. Rådruksfristen börjar löpa efter att den första kontrollstämman fullbordats och fortskrider sedan under en åttamånadersperiod där bolaget genom en vinstdrivande verksamhet har möjlighet att täcka den uppkomna bristen. Genererar inte bolagets verksamhet tillräckligt med vinst, kan aktieägarna rädda företaget genom att tillskjuta medel. Så sker vanligtvis antingen genom aktieägartillskott, nyemission eller en minskning av det registrerade aktiekapitalet.¹³³ Innan åttamånadersperioden har löpt ut ska styrelsen både ha upprättat en ny kontrollbalansräkning och ha sammankallat till, samt genomfört, den *andra kontrollstämman*. Förutom dessa moment åligger det egentligen inte styrelsen någon annan särskild aktivitetsplikt, utan de förehavanden som dess ledamöter bör

¹²⁸ Smiciklas, M, *Associationsrättens grunder*, s. 144.

¹²⁹ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 327.

¹³⁰ NJA 1993 s. 484.

¹³¹ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 328.

¹³² Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 328.

¹³³ Smiciklas, M, *Associationsrättens grunder*, s. 145.

ägna sig åt under rådrumsfristen är närmast planer för eventuella rekonstruktioner av företaget.¹³⁴

2.3.3.4 Steg 3 - Kontrollstämma 2

Innan rådrumsfristen på åtta månader har löpt ut, ska styrelsen som nämnt i avsnitt 2.3.2.3 ha upprättat en ny kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 14 § ABL, och lagt fram denna på en andra kontrollstämma enligt 25 kap. 16 § ABL. På den andra kontrollstämman ska bolagets revisor inte bara ha granskat den nya kontrollbalansräkningen, utan även ha lämnat ett yttrande kring denna. På den andra kontrollstämman kan två olika scenarion uppstå. Visar den nya kontrollbalansräkningen att det registrerade aktiekapitalet återfått full täckning vilket betyder att bolaget kan fortsätta sin verksamhet. Skulle däremot balansräkningen inte visa på att full täckning finns, är stämman skyldig att låta bolaget träda i likvidation.¹³⁵ Beslutet om likvidation är styrelsen skyldig att ansöka om att så ska ske hos tingsrätten senast två veckor efter att stämman ägt rum, i annat fall kan styrelsen drabbas av personligt betalningsansvar för de eventuella förpliktelser som tillkommer bolaget. Detta följer av 25 kap. 17 § ABL.

Det är själva kontrollbalansräkningen i sig som utgör underlag för huruvida bolaget måste träda i likvidation eller inte. Det hjälper således inte att försöka visa på andra ekonomiska underlag som i sista minuten ger en annan bild av bolagets ekonomiska situation, utan kapitalbristen måste ha blivit läkt inom rådrumsfristen.¹³⁶ Därför är syftet med rådrumsfristen närmast att ge ett företag i ekonomiska svårigheten en möjlighet att reda ut sina problem och åter ställa säkerhet för sina borgenärs infrianden. Det faktum att det i ett företag råder kapitalbrist är i sig inte ett ovanligt fenomen, då det bland annat hos nystartade bolag naturligt följer att höga kostnader tar ut de ännu inte inhämtade intäkterna. I sådana lägen är det vanligt att aktieägarna själva tillskjuter medel genom aktieägartillskott. Tillskottet behöver inte nödvändigtvis utgöras av pengar, utan även annan typ av förmögenhet kan godtas.¹³⁷ HD har i vissa fall till och med godtagit enbart löften om att tillskott kommer att göras, men har då naturligtvis uppställt vissa krav på den person som avgett ett sådant löfte.¹³⁸

2.3.3.5 Steg 4 - Ansökan om likvidation

Visar inte den andra kontrollbalansräkningen att det registrerade aktiekapitalet åter är täckt till fullo, ska bolagsstämman besluta om att bolaget ska träda i likvidation. Bolaget är också likvidationspliktigt om någon andra kontrollstämma inte hålls inom rätt tid. Det nyss sagda regleras genom 25 kap. 17 § ABL, vilket innebär för bolagets företrädare att personligt betalningsansvar inträder vid underlåtenhet att följa bestämmelsen, detta följer av 25 kap. 18 § ABL.

Ansökan om likvidation ska av styrelsen inlämnas till tingsrätt inom två veckor efter att den andra kontrollstämman hållits. Hölls ingen stämma alls, ska ansökan vara inlämnad inom två veckor från den dagen då kontrollstämman borde ha ägt rum. Utöver styrelsen kan även bolagets VD, bolagets revisor eller dess aktieägare inlämna en sådan ansökan till tingsrätten. Vad gäller bolagets borgenärer tillerkänns inte dessa en sådan rätt. Naturligtvis kan de begära

¹³⁴ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 328 f.

¹³⁵ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 329.

¹³⁶ RH 1996:114.

¹³⁷ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 331 f.

¹³⁸ Exempelvis ska kunna visas att personen är betalningsduglig vilket innebär att en prövning av personens betalningsförmåga måste göras. Dessutom krävs att löftet ska vara oåterkalleligt och inte innehålla några friskrivningar. Se Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 332.

att bolaget försätts i konkurs, men då måste också övriga förutsättningar för ett sådant förfarande vara uppfyllda.¹³⁹

2.3.3.6 Ansvarsgenombrott

Ansvarsgenombrott innebär att ett aktiebolags företrädare, utan särskilt lagstöd, görs personligt ansvariga för bolagets förpliktelser.¹⁴⁰ Det är inte helt klart vilka förutsättningar som kan föranleda ansvarsgenombrott, då rättspraxis är relativt snål på området.¹⁴¹ Vad som dock har kunnat utläsas är att en fortsatt bedriven verksamhet i ett underkapitaliserat bolag, där verksamheten inte heller legat i bolagets intresse, kan föranleda ett ansvarsgenombrott för skulderna.¹⁴² Även i situationer där ett missbruk av dotterbolagskonstellationer förekommit, eller där det i övrigt skett ett missbruk av aktiebolagsformen, har ansvarsgenombrott kommit att göras gällande.¹⁴³ Frågan om att införa en lagfäst bestämmelse gällande ansvarsgenombrott har diskuterats vid ett flertal tillfällen, då det menats på att en reglering skulle kunna vara ett sätt att minska risken för ett missbruk av bolagsformen.¹⁴⁴ Det har dock visat sig svårt att formulera en regel som på ett rättssäkert sätt dels tar hänsyn till de utomstående intressen av att bolagsformen inte missbrukas och dels den samhällsnyttiga aspekten av att risktaganden i aktiebolag bör främjas, varför ansvarsgenombrott fortfarande inte lagreglerats.¹⁴⁵

2.4 Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i rättspraxis

2.4.1 Inledning

I det tidigare har visats på den process som måste företas av ett aktiebolags företrädare i händelse av att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. För att få en än bättre inblick i reglernas praktiska verkan ska nedan redogöras för hur bestämmelserna tillämpats i rättspraxis.

2.4.2 Bevisning och den kritiska tidpunkten

Syftet med regleringen av personligt betalningsansvar är att förhindra att bolag med en olönsam verksamhet fortsätter med denna rörelse på bekostnad av sina borgenärens intressen. Bestämmelserna har därför närmast för avsikt att framkalla ett agerande hos bolagsföreträdarna som kan styra företaget mot en likvidation i rätt tid utan för den delen försumma fordringsägarnas engagemang.¹⁴⁶ Som sades i avsnitt 2.3.3.1 är det inte styrelseledamöterna själva som har bevisbördan för att kapitalbrist varit för handen, utan det är den som vill påföra personligt ansvar som ska visa på dessa omständigheter. Denna bevisfråga var föremål för prövning i NJA 2009 s. 210. I målet framhöll HD att bevisprövningen ska ske i två led. I första steget ska den som önskar åberopa ett personligt

¹³⁹ Prop. 2000/01:150 s. 97 f.

¹⁴⁰ Ansvarsgenombrott skulle kunna beskrivas som den associationsrättsliga formen av den genomsyn som SKV tillämpar för att i vissa fall komma åt transaktioner de inte kan applicera direkta lagrum på. Genomsyn syftar således till att fastställa rättshandlingars *verkliga* innebörd. Se vidare Möller, L, *Genomsyn av rättshandlingar*, Skattenytt, 2011, s. 529 ff.

¹⁴¹ Johansson, S, *Associationsrätten*, s. 61 f.

¹⁴² NJA 1947 s. 647.

¹⁴³ NJA 1982 s. 244.

¹⁴⁴ Johansson, S, *Associationsrätten*, s. 61 f.

¹⁴⁵ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 339.

¹⁴⁶ NJA 2012 s. 858.

betalningsansvar visa på att de objektiva förutsättningar som krävs vid påförandet av ett sådant ansvar föreligger. Kan så visas på, ankommer det i steg två på styrelsen att visa på att de inte förfarit försumligt. Således är det den som vill aktualisera betalningsansvaret som måste bevisa att det vid en viss tidpunkt förelåg skäl för styrelsen att anta att det egna kapitalet understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Detta är emellertid inte en komplicerad uppgift där några djupare undersökningar kring bolagets ekonomi måste göras, utan det räcker ofta att visa på att en kapitalbrist de facto förelegat.¹⁴⁷ Styrelsen anses genom ett sådant påstående ofta ha haft anledning att anta att en brist funnits och därigenom varit skyldiga att vidta nödvändiga åtgärder. Detta på grund av att det är tillräckligt att styrelsen *bort ha insett* risken för att kapitalbrist funnits.¹⁴⁸

Det gäller således att i efterhand kunna bevisa att dessa objektiva förutsättningar förelegat. I NJA 1988 s. 620 konstaterades att personligt ansvar inte kan åläggas ett aktiebolags företrädare enbart på den grunden att befärad kapitalbrist förelegat, utan det måste också i efterhand kunna bevisas att det egna kapitalet de facto understigit den kritiska gränsen. HD framhöll att även då utredningen visade på att det varit snålt med marginal för kapitalets del på grund av att bolagets ekonomi varit ansträngd, så är inte detta skäl nog för att kunna aktualisera personligt betalningsansvar. Vidare framhölls att trots att lagtexten anger att ansvarets inträde är kopplat till den tidpunkt då det funnits skäl att anta att kapitalbrist föreligger, så kan ett sådant ansvar ändå inte göras gällande om kapitalbrist de facto inte varit för handen. Vad som kan utläsas av det sagda är att även om den rätta tidpunkten inträffat, det vill säga att styrelsen har haft skäl att anta att kapitalbrist förelegat och bort ha agerat för en avveckling eller rekonstruktion, innefattar denna tidpunkt inte per automatik att personligt betalningsansvar kan påföras om underlåtenhet att följa regelverket föreligger. Betalningsansvaret är således avhängigt att det, utöver att det kan visas att det funnits skäl att anta, även kan bevisas att det de facto förelegat en kapitalbrist.¹⁴⁹

Kan det visas på att kapitalbrist de facto förelegat, gäller det således att kunna fastställa *när* styrelsen bort ha agerat. I RH 1996:114 framhölls att kontrollbalansräkningen utgör ett exklusivt bevismedel då denna inte bara utvisar om kapitalet understiger den kritiska gränsen utan även fungerar som bevisning för att styrelsen faktiskt iakttagit sin handlingsplikt. Tanken med regleringen är att ett företag som bedriver en olönsam verksamhet inte ska få fortsätta med detta på bekostnad av sina fordringsägare, utan denna ska upphöra innan dess att alla tillgångar har blivit förbrukade. Med hänsyn till borgenärernas intressen av att kunna få betalt ur bolagets tillgångar, åligger det styrelsen att iaktta sin aktivitetsplikt och företa nödvändiga åtgärder då det föreligger skäl att anta att kapitalbrist råder. Då en kontrollbalansräkning inte kunde uppvisas i förevarande fall, påfördes bolagets företrädare ett personligt betalningsansvar för de förpliktelser som uppkommit efter den tidpunkt då balansräkningen borde ha varit upprättad.¹⁵⁰

Även den omständigheten att kontrollstämma inte hållits då sådan borde ha ägt rum, innebär att personligt ansvar kan göras gällande. Det är på den första kontrollstämman, vilken ska hållas efter det att en kontrollbalansräkning upprättats, som bolagsstämman har att besluta om bolaget ska träda i likvidation eller om ett försök till att rädda dess verksamhet ska göras via rådrumsfristen. Det åligger styrelsen att sammankalla till och hålla kontrollstämman, och det måste naturligtvis kunna visas på att så har skett. I mål nr T 1243-10 framhöll HovR att det inte räcker att enbart påpeka att en kontrollbalansräkning har upprättats, det måste också bevisas att en kontrollstämma har ägt rum. Företrädarna ville i förevarande mål styrka att en kontrollstämma hade hållits genom ett protokoll, något som HovR dessvärre inte godtog då

¹⁴⁷ NJA 2009 s. 210.

¹⁴⁸ NJA 2012 s. 858.

¹⁴⁹ NJA 1988 s. 620.

¹⁵⁰ RH 1996:114.

detta inte bara hade blivit upprättat i efterhand utan även hade en underskrift som förnekades av en styrelseledamot.¹⁵¹ De olika momenten, det vill säga upprättandet av kontrollbalansräkning och sedan uppgiften att lägga fram denna på en kontrollstämma där beslut kan tas, är således beroende av varandra. Ett ansvar kan inte undgås på den grund att styrelseledamöterna företagit hälften av det lagen föreskriver, utan hela processen måste följas till punkt och pricka för att personligt betalningsansvar ska kunna undgås.¹⁵²

2.4.3 Företrädarnas medansvar och regressrätt

I 25 kap. 18 § ABL föreskrivs att både styrelsens ledamöter och annan som handlar å bolagets vägnar, trots att medvetenhet finns om att nödvändiga åtgärder inte företagits, kan göras personligt betalningsansvariga för de förpliktelser som uppkommer under den tid då underlåtenheten består. Som förstås är det således själva *passiviteten* som möjliggör att ett personligt betalningsansvar kan påföras i sådana situationer.¹⁵³ Medansvaret är ett så kallat presumtionsansvar. HD har i NJA 2009 s. 221 beskrivit den närmare innebörden på följande sätt. Då någon gör gällande ett personligt betalningsansvar, och även kan visa att det föreligger objektiva förutsättningar för medansvar, är det personen som medansvaret riktats mot som måste visa på att denne inte förfarit försumligt. Det *presumeras* således att denne handlat försumligt genom sin passivitet. Genom detta har HD ansett att det ofta är svårt att visa att försumlighet inte förelegat, då det förutsätts att samtliga ledamöter besitter en sådan kompetens att de kan avgöra huruvida bolaget befinner sig i en ekonomisk kris eller inte. Eftersom betalningsansvaret enligt ABL också är solidariskt, följer att den som eventuellt måste infria sina personliga medel, har regressrätt mot de övriga företrädare som kan anses vara medansvariga. Detta följer av huvudregeln i 2 § SkbrL för den omständigheten att partspluralism råder på gäldernärssidan, vilken stadgar att regressrätt gäller om solidariskt ansvar påförts.¹⁵⁴

Av intresse i sammanhanget är även vad som gäller i händelse av att en styrelseledamot avgått, eller nyligen tillträtt sitt uppdrag. HD har i NJA 2012 s. 858 framhållit att då en styrelse har underlåtit att vidta nödvändiga åtgärder då kapitalbrist förelegat, blir samtliga ledamöter träffade av ansvaret. Det betyder att även den som nyligen tillträtt som styrelseledamot kan bli föremål för personligt betalningsansvar. HD har emellertid angripit denna fråga på ett något mjukare sätt och menat på att det vore oskäligt att inte ge en nytillträdd ledamot viss tid på sig att sätta sig in i företagets situation. Hur lång denna tidsperiod är i praktiken får avgöras i varje enskilt fall.¹⁵⁵

2.4.4 Särskilt vad gäller skatteskulder

Staten kan använda sig av det associationsrättsliga regelverket för att påföra personligt betalningsansvar för skatteskulder, detta visades på i avsnitt 2.3.3.1. För att utveckla frågan i ljuset av rättspraxis, kan nämnas att i NJA 1970 s. 3 så användes den då gällande ABL av staten för att påföra personligt betalningsansvar för innehållen källskatt. Domstolen framhöll att det, utöver den associationsrättsliga regleringen, även finns ett skatterättsligt regelverk för staten att använda sig av då förutsättningar för ett personligt ansvar för skatter eller avgifter föreligger. I sammanhanget menades emellertid på, med hänvisning till förarbetena, att det skatterättsliga ansvaret till viss del borde ses som en *komplettering* till det

¹⁵¹ Mål nr T 1243-10.

¹⁵² Mål nr T 1243-10 och RH 1996:114.

¹⁵³ Sandström, T, *Svensk aktiebolagsrätt*, s. 330.

¹⁵⁴ NJA 2009 s. 221.

¹⁵⁵ NJA 2012 s. 858.

associationsrättsliga betalningsansvaret för företrädare. Det redogjordes inte närmare för de skatterättsliga förutsättningarna i målet, utan det associationsrättsliga regelverket för personligt ansvar tillämpades.¹⁵⁶ Även i NJA 2009 s. 221 kom de associationsrättsliga bestämmelserna för personligt betalningsansvar att appliceras på en skatteskuld. I förevarande fall hade en av styrelsens ledamöter betalat in en skatteskuld under ansvarsperioden, det vill säga den tidsperiod då underlåtenhet att följa regelverket förelåg, och ville därigenom påkalla regressrätt mot den andre ledamoten. HD framhöll att eftersom ABL omfattar samtliga bolagsförpliktelser, även skatteskulder, kunde en tillämpning ske av detta regelverk om samtliga förutsättningar var uppfyllda. Då det kunde konstateras att skatteskulden uppstått under ansvarsperioden, menade HD att det solidariska ansvaret enligt ABL kunde användas och således kunde även regressrätt göras gällande.¹⁵⁷

Frågan om att tillämpa de aktiebolagsrättsliga reglerna för personligt ansvar för skatter och avgifter var också föremål för bedömning i RH 1987:143. HovR framhöll där att staten ska anses vara likställd med övriga borgenärer när det kommer till möjligheten att åberopa det skydd som ABL erbjuder i händelse av att ett företag bedriver en olönsam rörelse. Domstolen menade att då bestämmelserna om personligt betalningsansvar avser alla sådana ”uppkommande förbindelser” som blivit för handen sedan ansvaret inträtt, omfattar reglerna även skatteskulder. Betalningsskyldigheten för skatter och avgifter uppstår ju på grund av avtal som är hänförliga till bolagets verksamhet, varför dessa skulder naturligt då även bör inrymmas i de förbindelser som den associationsrättsliga regleringen avser. HovR menade därför att staten, såväl som övriga borgenärer, kunde åberopa de associationsrättsliga reglerna för personligt betalningsansvar.¹⁵⁸

2.5 Sammanfattning av rättspraxis

Tanken med tvångslikvidationsreglerna i 25 kap. ABL är att förhindra att ett bolag i ekonomisk kris fortsätter med denna verksamhet på bekostnad av sina borgenärs intressen. Det åligger därför ett bolags företrädare att ständigt ha en sådan uppsikt över bolagets ekonomiska ställning att dessa, så fort det finns *skäl att anta* att kapitalbrist föreligger, kan företa nödvändiga åtgärder. Detta är ett uttryck för den så kallade aktivitetsplikten som följer av ett uppdrag som bolagsföreträdare. Kan det visas på att det funnits skäl för styrelsen att anta att kapitalet understigit den kritiska gränsen, men inga åtgärder har företagits, kan dessa påföras ett personligt betalningsansvar för de förpliktelser som uppkommer efter denna tidpunkt. Bevisningen i ett sådant läge sker genom två steg. Det gäller för det första att kunna visa att de objektiva förutsättningarna föreläggat, det vill säga att det funnits skäl att anta att kapitalbrist varit för handen. Kan detta styrkas ankommer det på styrelsen som steg två att visa på att denna inte förfarit försumligt, i annat fall kan dessa träffas av personligt betalningsansvar.

Det så kallade medansvaret kan många gånger vara svårt att undvika, då det är själva momentet av passivitet som utlöser ansvaret och detta dessutom är ett presumtionsansvar. Påförs en företrädare ett personligt betalningsansvar, och denne betalar för de förpliktelser som omfattas av ansvaret, har denne sedan regressrätt mot de övriga företrädare som också agerat försumligt. Även om ansvaret har tillämpats relativt strängt i praxis, har domstolen ändå intagit en mjukare inställning då betalningsansvar velat göras gällande mot helt nytillträdna företrädare och menat på att dessa måste ges ett visst tidsrum för att ens kunna sätta sig in i bolagets ekonomi.

¹⁵⁶ NJA 1970 s. 3.

¹⁵⁷ NJA 2009 s. 221.

¹⁵⁸ RH 1987:143.

Rättspraxis har också visat att personligt betalningsansvar enligt ABL kan användas av såväl staten som vanliga kreditgivare och leverantörer. ABL behandlar således samtliga aktiebolagsborgenärer lika och erbjuder alla dessa samma möjligheter. Staten har med framgång använt det associationsrättsliga regelverket för att göra personligt ansvar gällande skatteskulder ett flertal gånger. Detta innebär att staten ges två separata regelsystem, både ABL och SFL, via vilka det allmänna kan påföra företrädarna betalningsansvar för de icke inbetalda skatterna och avgifterna.

3 Företrädaransvar enligt SFL

3.1 Inledning

De skatterättsliga reglerna erbjuder staten en exklusiv möjlighet att ålägga ett aktiebolags företrädare ett personligt betalningsansvar för skatt eller avgift som inte erlagts senast på förfallodagen. Det allmänna tillerkänns därigenom en särställning gentemot övriga borgenärer i och med möjligheten att påföra ett betalningsansvar enligt både de associationsrättsliga och de skatterättsliga reglerna. Följande kapitel kommer att redogöra för de skatterättsliga bestämmelserna för personligt betalningsansvar där de bakomliggande motiven, gällande rätt och de praktiska konsekvenserna ska belysas.

3.2 Historisk bakgrund

Under 1950-talet uppmärksammades att statsmakten hade vissa problem med att inkassera källskatter. Systemet för uppbörderna enligt då gällande UBL innebar att arbetsgivare, ofta fåmansaktiebolag, var skyldiga att för de anställdas räkning innehålla källskatt. Källskatten hade de själva möjlighet att förfoga över ända till skattens förfallodag, vilket dessvärre många gånger medförde att arbetsgivarna inte hade medel att betala med när denna väl inträffade. Dåvarande regelordning kunde i och för sig göra arbetsgivaren, det vill säga bolaget, betalningsansvarig för den förfallna källskatten, men inte företrädarna bakom. Bestämmelserna kunde dessutom ålägga företrädarna böter, eller i värsta fall fängelse, för källskatt som inte betalats.¹⁵⁹ Dessvärre innebar regleringen inte att individen utöver straffpåföljden även kunde göras ekonomiskt ansvarig, varför reglerna inte ansågs ha en tillräckligt förebyggande effekt. På grund av detta gick det allmänna ofta miste om hela källskatteinbetalningen om bolaget hade så pass dålig likviditet att det var tvunget att försättas i konkurs.¹⁶⁰ Dessa konsekvenser visades på framförallt i NJA 1957 s. 757 och NJA 1957 s. 761, där aktiebolagens företrädare hade ålagts ett straffansvar enligt de då gällande bestämmelserna för de obetalda skatterna. Då straffansvaret dock inte medförde att staten också kunde utkräva ett ekonomiskt ansvar för att få betalt för skatteskulderna, innebar det att det allmänna således gick miste om medlen.¹⁶¹

För att öka förståelsen till införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret ytterligare, ska rättsfallet NJA 1957 s. 757 belysas. I målet önskade staten utkräva skadestånd av aktiebolagsföreträdaren för de innehållna källskattebeloppen som inte hade erlagts på förfallodagen. Staten menade att det funnits en rättsplikt för företrädaren att redovisa källskatten till det allmänna och att när så inte skett, så skulle denna underlåtenhet utmyнна i ett skadeståndsansvar motsvarande skattebeloppen. Vid tidpunkten för målet gällde en straffrättslig bestämmelse för icke inbetalda skattebelopp, enligt vilken straff kunde påföras en företrädare för skatteskulder som inte inbetalats i tid. Staten menade på att då företrädaren underlåtit att följa den straffbelagda regeln, hade det allmänna därigenom åsamkats ekonomisk skada och därför skulle skadestånd utgå. HD var dock av annan mening, och menade på att underlåtenhet att följa den straffbelagda bestämmelsen inte i sig innebar att skadestånd kunde utkrävas.¹⁶² Vid tidpunkten för målet fanns ingen skadeståndslag motsvarande den vi har idag, men på grund av att ett brott hade begåtts borde detta kunna fått till följd att ansvar även för förmögenhetsskada kunde göras gällande. Då ett orsakssamband

¹⁵⁹ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 99.

¹⁶⁰ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 87 f.

¹⁶¹ Se NJA 1957 s. 757 samt NJA 1957 s. 761.

¹⁶² NJA 1957 s. 757.

emellertid måste kunna visas på mellan det begångna brottet och den ekonomiska skadan, framhölls att det brottsbelagda inte var att hamna i en situation där betalning inte kunde ske, utan att de facto inte betala.¹⁶³ Som motivering till detta påpekade HD att *”därest skattebelopp, som arbetsgivare innehållit, icke inbetalas till kronan på sätt vid straffansvar föreskrivits, innebär detta icke i och för sig, att arbetsgivaren eller dennes ställföreträdare genom brott tillfogar kronan skada till samma belopp”*.¹⁶⁴ Det fanns dock ett justitieråd som var skiljaktig till denna bedömning. Han menade att ett ansvar gentemot tredje man följer rent allmänt av själva åtagandet att vara medlem i en bolagsledning. Det betyder i sin tur att om en person, i egenskap av bolagsman, underlåter att följa en straffsanktionerad föreskrift, måste det anses innebära ett sådant åsidosättande av utomstående intressen att skadestånd borde kunna göras gällande.¹⁶⁵ Vad som kan utläsas av detta är att även då företrädarna kunde påföras ett straffrättsligt ansvar, innebar inte detta i sig att en betalning av skatteskulden kunde utkrävas av företrädaren personligen genom skadestånd. Staten kunde således inte få någon ekonomisk kompensation för den skada som de uteblivna betalningarna innebar. Här bör också uppmärksammas att det associationsrättsliga ansvaret inte kom på tal. Detta kan synas underligt då denna reglering, likväl som dagens, innebar att personligt ansvar kunde påföras en bolagsföreträdare om denne förfarit försumligt. Precis som dagens ABL, omfattade också denna aktiebolagslag samtliga borgenärer, varför även staten kunde åberopa dess regelverk.¹⁶⁶

3.3 SOU 1965:23

3.3.1 Utredningen som blev företrädaransvarets startskott

På grund av dessa begränsade möjligheter, och att staten dessutom ansågs vara särskilt skyddsvärd i egenskap av borgenär, tillsattes en utredning som utmynnade i ett särskilt skatterättsligt företrädaransvar. Motiven som i denna utredning framhölls för att berättiga ett företrädaransvar har inte ändrats i väsentlig grad varför hänvisningar till utredningen sker än idag.¹⁶⁷

I utredningen framhölls att staten tydligt hade begränsade möjligheter till att göra bolagsföreträdare ekonomiskt ansvariga för skatteskulder och att de förluster som staten gjorde på grund av detta, främst var att hänföra till aktiebolagen. Bruket av aktiebolag som företagsform hade under förevarande tidsperiod blivit allt mer populär och då speciellt bildandet och användningen av fåmansaktiebolag. Bland fåmansaktiebolagen verkade det finnas en stark tendens att fortsätta med en verksamhet som inte var lönsam. Detta förfarande var naturligtvis inte heller i harmoni med de dåvarande associationsrättsliga bestämmelserna om tvångslikvidation vid befarad kapitalbrist. När dessa fåmansföretag tillslut försattes i konkurs, visade det sig alltför ofta att skatteskulderna uppgick till betydligt större belopp än övriga fordringsägares. Därigenom drogs slutsatsen att företagsformen valdes på grund av möjligheten att använda sig av staten som ”kreditgivare”. Det menades på att bolagsmännen mer eller mindre utnyttjade den ansvarsfrihet som aktiebolagsformen erbjöd, och bekostade driften av sina företag genom att inte inbetala skatt, vilket betydde att staten därigenom fick stå för kostnaderna av en olönsam rörelse.¹⁶⁸

¹⁶³ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 88.

¹⁶⁴ NJA 1957 s. 757.

¹⁶⁵ NJA 1957 s. 757.

¹⁶⁶ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 88.

¹⁶⁷ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 87.

¹⁶⁸ SOU 1965:23 s. 181.

3.3.1.1 Det associationsrättsliga regelverket

Vid tidpunkten för utredningen fanns det ett associationsrättsligt regelverk att tillgå. Detta regelverk kunde, likväl som dagens ABL, ålägga företrädarna ett personligt betalningsansvar i händelse av att de underlät att följa vissa föreskrifter när kapitalbrist befarades. Även ett skadeståndsansvar kunde göras gällande enligt de aktiebolagsrättsliga reglerna. Dessa kunde åberopas både av tredje man och bolagets egna borgenärer i händelse av att bolagsföreträdarna orsakat aktiebolaget skada genom att agera vårdslöst eller grovt oaktsamt.¹⁶⁹ Detta skadeståndsansvar kunde dock inte påföras enligt den skatterättsliga regleringen, vilket visats på genom NJA 1957 s. 757. I frågan om staten i ett sådant fall kunde använda sig av det associationsrättsliga regelverket, framhöll utredningen att så bör vara fallet. Det fanns nämligen inget som visade på att GABL inte skulle kunna tillämpas även på skatteskulder. Till detta framhölls emellertid att det personliga betalningsansvaret enligt GABL i första hand gjordes gällande i samband med konkurs, då det var genom en konkursbegäran som det kunde konstateras huruvida företrädarna brustit i att följa det associationsrättsliga regelverket. Vidare påpekades att för att konkursen inte skulle avskrivas på grund av att bolagets tillgångar inte räckte till att ens betala konkurskostnaderna, måste konkurskostnaderna alltid förskottas. Om så inte skedde, och konkursen avskrevs, kunde ju inte en utredning gällande ansvarsfrågan för bolagsföreträdarna ta plats. Till följd av detta konstaterades att det i allmänhet inte gjordes några närmre undersökningar gällande personligt betalningsansvar för företrädarna i sådana konkursbon vilka helt saknade tillgångar. Dessvärre var det ofta i sådana bolag, vilka fortsatt sin olönsamma drift så pass länge att deras tillgångar var helt uttömda, som företrädarna kunde göras personligt betalningsansvariga. Utfallet av det sagda innebar enligt utredningen att staten hade mycket små möjligheter att kräva aktiebolagsföreträdarna personligen på de oredovisade skattebeloppen. En revidering av det personliga ansvaret för aktiebolags skatteskulder ansågs därför vara på sin plats.¹⁷⁰

3.3.1.2 Frågan om ett skadeståndsansvar

Den dåvarande regleringen kring skadestånd innebar att staten inte kunde förplikta ett bolags företrädare som ålagts ansvar enligt den då gällande skatterättsliga bestämmelsen i 80 § 1 mom. 2 st UF, att till det allmänna utge skadestånd till det belopp den oredovisade skatten uppgick till.¹⁷¹ Frågan om det borde vara möjligt att kunna påföra bolagsföreträdarna ett skadeståndsansvar för det innehållna skattebeloppet togs upp för bedömning i utredningen. Det framhölls att de allmänna reglerna för preskription var tillämpliga på alla sådana belopp som dömdes ut i form av skadestånd. Därför var naturligt reglerna om preskriptionsavbrott applicerbara på skadeståndsfordringar. Utredningen betonade att betydelsen av detta närmast innebar att en sådan fordran genom preskriptionsavbrott kunde hållas vid liv i princip hur länge som helst, vilket inte var förenligt med de preskriptionsregler som gällde för det skatterättsliga ansvaret enligt UF. Dessutom påpekades också att någon möjlighet att åberopa regressrätt gentemot bolaget heller inte torde föreligga, då bolaget i situationer där företrädaransvar gjorts gällande tämligen sällan hade några tillgångar kvar att ta i anspråk. Vad som önskades åstadkommas var ett regelverk där bolagens företrädare kunde göras personligen ansvariga för de oredovisade skattebeloppen när skäl för ett sådant ansvar var för handen. Ett införande av ett skadeståndsansvar för dessa belopp ansågs dock inte som den optimala lösningen på problematiken med statsförlusterna.¹⁷²

¹⁶⁹ SOU 1965:23 s. 183.

¹⁷⁰ SOU 1965:23 s. 182 ff.

¹⁷¹ NJA 1957 s. 757.

¹⁷² SOU 1965:23 s. 185 f.

3.3.1.3 De straffrättsliga rekvisiten och det solidariska ansvaret

Den dåvarande regleringen av ansvaret för oredovisade skatter i 80 § 1 mom. UF var närmast av straffrättslig karaktär på grund av sina subjektiva rekvisit. Enligt bestämmelsen kunde straff inte utdömas om det inte kunde visas på att företrädaren förfarit med grov oaktsamhet. Därigenom menades på att det ekonomiska betalningsansvaret även fortsättningsvis borde begränsas till de situationer där grov oaktsamhet eller uppsåt kunde visas på. Det sagda skulle således innebära att de straffrättsliga rekvisiten stod fast i den nya bestämmelsen men att denna, istället för att påföra straff som böter eller fängelse, kunde ålägga företrädaren att solidariskt med bolaget till staten utge de oredovisade skattebeloppen. Givetvis skulle denna betalningsskyldighet dock gå att sättas ned, helt eller delvis, om särskilda skäl förelåg då det i vissa fall kunde föreligga omständigheter som medförde att ansvaret ansågs oskäligt.¹⁷³

Vilka konsekvenser rekvisiten skulle innebära, eller hur dessa de facto skulle tillämpas, var inget som diskuterades mer ingående i den första utredningen av företrädaransvaret. Därför har det närmast blivit rättspraxis som har fått skänka rekvisiten sin innebörd. Tanken bakom införandet av de straffrättsliga rekvisiten i den skatterättsliga regleringen var att ett strikt ansvar inte ville åstadkommas för icke inbetalda skatteskulder. Det ansågs nämligen oskäligt att påföra ett personligt ansvar för varje oredovisad skatteskuld där det syntes uppenbart att företrädarna inte försummat inbetalningen medvetet. Därför menades att det var nödvändigt att införa rekvisit som stadgade att uppsåt, eller grov oaktsamhet, måste föreligga för att ett personligt ansvar skulle kunna göras gällande.¹⁷⁴

3.3.2 Ansvarets utveckling i lagstiftningen

Det skatterättsliga ansvaret infördes senare under år 1968 i den då gällande UBL. Rent praktiskt innebar det nya ansvaret att staten, i händelse av att källskatten inte inbetalades senast på förfallodagen, kunde göra aktiebolagets företrädare personligen ansvariga för den uppkomna skatteskulden.¹⁷⁵

Det skatterättsliga företrädaransvaret kom under 1980-talet att omfatta fler skatter än bara källskatten. Även icke inbetald mervärdesskatt, arbetsgivaravgift, punktskatt, tull och prisregleringsavgift kunde innebära att ett personligt betalningsansvar påfördes. Vid denna tidpunkt kunde således företrädarna göras ansvariga för i princip alla skatter av intresse för ett aktiebolag förutom dess inkomstskatt.¹⁷⁶ Från och med 1997 kom emellertid även detta att ändras, och företrädarna kunde därefter göras ansvariga även för bolagsskatten.¹⁷⁷

Vid införandet av bestämmelsen av företrädaransvaret i SBL 1998, togs de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet bort. Lagstiftaren menade dock på att någon praktisk förändring gällande appliceringen av ansvaret jämfört med den föregående regleringen inte var åsyftad och att ansvaret således inte skulle skärpas ytterligare genom SBL. De subjektiva rekvisiten återinfördes emellertid 2004 och gäller än idag efter att HD visat på att den första regleringen i SBL dessvärre inte gav samma effekt som den tidigare, vilket var syftet.¹⁷⁸

¹⁷³ SOU 1965:23 s. 187.

¹⁷⁴ SOU 1983:23 s. 98 ff.

¹⁷⁵ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 89.

¹⁷⁶ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 100.

¹⁷⁷ Forssén, B, *Företrädaransvar*, s. 19.

¹⁷⁸ Forssén, B, *Företrädaransvar*, s. 19 f.

3.4 Gällande rätt

3.4.1 Allmänt

Det skatterättsliga företrädaransvaret, vilket regleras i 59 kap. 12-15 §§ SFL, är ett av statens många verktyg för att minimera skatteförlusterna.¹⁷⁹ För att detta ansvar ska kunna påföras en företrädare, krävs att denne antingen genom *uppsåt* eller *grov oaktsamhet* har underlåtit att inbetala skatt eller avgift, göra anmälan om F-skatt eller låtit blir att göra obligatoriskt skatteavdrag.¹⁸⁰ För att uppsåtsrekvisitet ska anses vara uppfyllt gäller att det kan visas på att det funnits likvida medel på skattens förfallodag, men att skatteskulden trots detta inte har betalats. Även situationen där medel att betala skatteskulden funnits strax innan dess förfallodag, men som använts till att betala andra skulder, innebär att uppsåtsrekvisitet anses vara för handen. Vad gäller grov oaktsamhet har rekvisitet ansetts uppfyllt i situationer där en företrädare fortsatt att driva ett företag med en olönsam rörelse och att denne därigenom bort ha insett att skatten inte kommer att kunna betalas på förfallodagen.¹⁸¹ Denna grad av insikt har HD i ett flertal domar uttryckt som att företrädaren ”*har haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av bolaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter enligt UBL/uppbördsförordningen inte skulle kunna fullgöras och ändå fortsätter driften av bolaget*”.¹⁸²

Rekvisitens uppbyggnad är som sagt närmast att likna vid en straffrättslig bestämmelse, då det krävs att både ett objektivt och ett subjektivt rekvisit är uppfyllt. Det subjektiva rekvisitet innebär i sammanhanget att aktiebolagets företrädare, innan skattens förfallodag, ska ha haft insikt eller åtminstone fog att kunna förutsätta att skatten inte kommer att inbetalas i rätt ordning. Det objektiva rekvisitet kan närmast beskrivas som att en skatteinbetalning de facto inte skett, och att varken en rekonstruktion eller avveckling påbörjats.¹⁸³ Åtgärderna för att undgå det skatterättsliga betalningsansvaret är nämligen att senast på skattens förfallodag ha företagit sådana procedurer som innebär att en samlad avveckling av bolaget kan ske med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.¹⁸⁴ En närmare genomgång av rekvisiten och deras praktiska verkan kommer att ske nedan i avsnitt 3.4 och 3.6

3.4.2 Företrädare

För att skänka förståelse för vilka som kan träffas av ett skatterättsligt företrädaransvar, bör naturligtvis en genomgång av vilka som de facto anses vara företrädare för ett bolag ske. I 59 kap. 12 § SFL anges att det är den som i egenskap av ”företrädare för en juridisk person” som kan träffas av företrädaransvar. Stadgandet kan te sig tämligen otydligt för den som inte har klart för sig vilka personer som är att anse som företrädare, varför en redogörelse därför blir nödvändig för den fortsatta förståelsen.

En företrädare för ett aktiebolag är i SFL:s mening en fysisk person. Personen kan antingen vara legal företrädare eller faktiskt företrädare för bolaget.¹⁸⁵ Eftersom SFL inte ger några närmre anvisningar kring vilka dessa företrädare är, får inspiration hämtas från den aktiebolagsrättsliga regleringen. Enligt ABL är ett företags legala företrädare de som har en lagstadgad rätt att företräda företaget utåt och som svarar för bolagets fortlöpande verksamhet. I 8 kap. ABL anges att det är styrelsen och bolagets VD som ska sköta

¹⁷⁹ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 100.

¹⁸⁰ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 108.

¹⁸¹ SOU 2002:8 s. 75.

¹⁸² Se ex. NJA 1969 s. 326, NJA 1971 b 27 och NJA 1974 s. 423.

¹⁸³ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 108.

¹⁸⁴ NJA 1969 s. 326.

¹⁸⁵ Forssén, B, *Företrädaransvar*, s. 43.

aktiebolagets förvaltning och organisation samt får teckna dess firma, varför dessa således anses vara de legala företrädarna för bolaget.¹⁸⁶ Utöver styrelse och VD, kan även särskilda firmatecknare bemyndigas att för bolagets räkning rättshandla. Det betyder att även dessa faller in under begreppet legala företrädare enligt 8 kap. 37 § ABL.

Vad gäller de faktiska företrädarna är rättsläget lite mer oklart och det är närmast rättspraxis som har fått utvisa vilka dessa är. HD har bland annat framhållit att det är den som faktiskt företräder företaget, och inte nödvändigtvis dess legala företrädare, som ska träffas av det skatterättsliga företrädaransvaret i händelse av att ett sådant görs gällande. Avgörande moment när det ska fastställas vem som faktiskt företräder ett bolag, är bland annat graden av det bestämmande inflytande personen haft i företaget.¹⁸⁷ Vidare har även ett självständigt agerande och oinskränkt förfogande över de medel som ett bolag har att tillgå, inneburit att en icke legal företrädare ändå ansetts vara ett bolags faktiska företrädare.¹⁸⁸ Värt att nämna är också att det inte nödvändigtvis behöver vara en enda person som träffas av ansvaret. Flera företrädare kan nämligen göras ansvariga för en och samma skatteskuld.¹⁸⁹

3.4.3 Skattekontosystemet

För att närmare förstå hur den kritiska tidpunkten beräknas för en skatteskuld, det vill säga dess förfallodag, ska en översiktlig genomgång av skattekontosystemet göras. Detta är nödvändigt då företrädaransvaret vid underlåtenhet att inbetala skatt är beroende av denna tidpunkt enligt 59 kap. 12-13 §§ SFL.

Genom SBL, en av föregångarna till dagens gällande SFL, infördes 1998 ett skattekontosystem vari alla skattskyldiga erhöll ett eget skattekonto hos Skatteverket.¹⁹⁰ Tanken var att alla redovisningar, betalningar och övriga debiteringar skulle registreras på detta konto så att en kontinuerlig kontoställning skulle kunna följas.¹⁹¹ Bestämmelserna kring skattekottot går idag att återfinna i 61 kap. SFL och utgångspunkten för systemets uppbyggnad är att alla inbetalningar som sker till skattekottot inte specifikt avräknas mot en särskild skatt eller avgift utan mot den *totala* skulden. Genom detta går det aldrig att utläsa huruvida en enskild skatt eller avgift blivit betald enbart genom att kontrollera balansen på kottot.¹⁹²

För de flesta skatt- eller avgiftsskyldiga finns det en förfallodag per månad för den inbetalning som ska göras. Då kottot avstäms månadsvis föranleder detta normalt inga frågetecken för dessa skattskyldiga för huruvida skatt eller avgift blivit betald eller inte. Svårigheterna uppstår när en skattskyldig har att göra två olika inbetalningar vid två olika tidpunkter under samma månad, eftersom månadsavstämningen inte visar hur stor del av ett eventuellt underskott som uppkommit vid den ena eller andra förfallodagen. Detta komplicerar situationen då ett företrädaransvar önskar aktualiseras, eftersom ansvaret är kopplat till den tidpunkt då en specifik skatteskuld hade sin förfallodag. I och med att aktiebolag dessutom byter ut sina företrädare med jämna mellanrum, uppstår ytterligare ett försvåringsmoment då det ska avgöras vem som är ansvarig för respektive belopp. Som ett första steg i undersökningen av vem som ska åläggas ansvar, måste fastställas till vilken

¹⁸⁶ Forssén, B, *Företrädaransvar*, s. 14 f.

¹⁸⁷ NJA 1979 s. 555.

¹⁸⁸ Prop. 1996/97:100, del 1, s. 436.

¹⁸⁹ Se ex. NJA 1971 s. 296 III och NJA 1974 s. 423.

¹⁹⁰ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 103.

¹⁹¹ Prop. 1996/97:100 del 1, s. 1.

¹⁹² Prop. 2010/11:165 s. 555.

förfallodag ansvarsbeloppet ska hänföras.¹⁹³ Kan så inte ske, kan en tillämpning av likafördelningsmetoden istället göras.¹⁹⁴

Skattekontosystemets uppbyggnad innebär att det inte alltid står helt klart om en specifik skatt är betald eller inte, vilket följaktligen medför svårigheter vid fastställandet av vilka företrädare som kan göras ansvariga för skatteskulden.¹⁹⁵ Det är nämligen inte ovanligt att aktiebolag byter företrädare med jämna mellanrum, så för att kunna avgöra vilka företrädare som kan ställas ansvariga för vilken skatteskuld, måste det utredas vilken skuld som förföll på vilken dag.¹⁹⁶ För aktiebolagets företrädares del är det därför alltid av yttersta vikt att ständigt ha kontroll på skattekontots balans, så att ett underskott inte uppstår.¹⁹⁷

3.5 Företrädaransvar enligt 59 kap. SFL

3.5.1 Inledning

Reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret har under åren varit föremål för ett flertal reformationer för att synkroniseras med de rådande intressena. Motiveringarna till att ha ett skatterättsligt företrädaransvar, har dock mer eller mindre sett likadana ut ända sedan dess införande.¹⁹⁸ Idag reglernas företrädaransvaret genom SFL, en reglering som i princip helt stämmer överens med dess föregångare i SBL.¹⁹⁹ Nedan redogörs för dagens bestämmelser i SFL och deras närmare innebörd.

3.5.2 Rekvisiten grovt oaktsam och uppsåtliga

En förutsättning för att ett företrädaransvar ska kunna göras gällande, är att det kan visas att företrädaren har agerat med grov oaktsamhet eller med uppsåt.²⁰⁰ Rekvisitet oaktsamhet innebär i vanliga ordalag att misstanke, eller tveksamhet, finns hos en gärningsman. Innebörden blir närmast att den som är oaktsam, det vill säga har misstanke om något, därigenom också har möjlighet att rätta sig efter vad lagen föreskriver. Handlingen i sig, att ha misstanke om något, innebär inte per automatik att handlingen är straffbar. Det är först när misstanken utmynnar i en likgiltighet att inte företa de handlingar som lagen föreskriver som gärningsmannen kan påföras någon form av åläggande. Är underlåtenheten att inte följa lagen medveten, brukar detta benämnas som grov oaktsamhet.²⁰¹ Vad gäller uppsåt, brukar i vanliga kontexter begreppet sägas innebära att det är en handling som företas med en medvetenhet och vilja. Den som företar gärningen är således införstådd i vad som sker och kan därför också kontrollera hur utfallet i viss mån blir.²⁰²

¹⁹³ Prop. 1996/97:100, del 1, s. 439 f.

¹⁹⁴ Likafördelningsmetoden innebär att ett eventuellt underskott på skattekontot ska fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som kan hänföras till den aktuella perioden. Se vidare i Prop. 1996/97:100, del 1, s. 309.

¹⁹⁵ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 103.

¹⁹⁶ Prop. 1996/97:100 s. 440.

¹⁹⁷ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 104.

¹⁹⁸ Se avsnitt 3.2.

¹⁹⁹ Prop. 2010/11:165 s. 505.

²⁰⁰ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 108.

²⁰¹ SOU 2002:8 s. 77.

²⁰² SOU 2002:8 s. 77.

3.5.3 Underlåtenhet att göra skatteavdrag eller anmäla F-skatt

Underlåter en företrädare att göra skatteavdrag, eller anmäla om F-skatt, kan denne bli personligt betalningsansvarig för de skatter som borde ha inbetalats. Detta regleras i 59 kap. 12 § SFL som har följande lydelse:

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

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

Rent praktiskt innebär regleringen att om en juridisk person betalar ut ersättning, utan att en anmälan om F-skatt dessförinnan har gjorts, kan den juridiska personens företrädare göras ansvariga för de skatter som borde ha inbetalats på grund av ersättningen.²⁰³ I realiteten kan bestämmelsen sägas ha mest betydelse i de fall som en arbetsgivare har betalat ut ”svarta” löner till sina anställda, det vill säga löner på vilka varken skatt eller sociala avgifter har erlagts.²⁰⁴

Det uppstår naturligt ett tidsspänn mellan de tidpunkter då anmälan borde ha gjorts och då själva beslutet för påförande av ansvar meddelas. Därigenom kan oklarheter uppstå kring vem som de facto kan åläggas ett företrädaransvar, då det inte är ovanligt att aktiebolag med jämna mellanrum byter ut sina företrädare. Utgångspunkten rent tidsmässigt för ett ansvar enligt paragrafen är då en anmälan borde ha gjorts, därför blir bedömningen således avhängig av hur företrädarkonstellationen såg ut vid denna tidpunkt.²⁰⁵

3.5.4 Underlåtenhet att betala skatt eller avgift

Underlåter en företrädare att betala skatt eller avgift i rätt tid, kan denne göras personligt ansvarig för den uppkomna skulden. Stadgandet går att återfinna i 59 kap. 13 § SFL, vari anges:

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

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

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

Som paragrafen anger, är betalningsskyldigheten knuten till den tidpunkt då skatten borde ha betalats. Bedömningen tar sin utgångspunkt i balansen på skattekontot, och som tidigare nämnts, är det ett eventuellt underskott på detta konto som kan bli grunden till påförandet av ett skatterättsligt företrädaransvar. Vilka företrädare som kan göras ansvariga för skatten eller

²⁰³ Prop. 2010/11:165 s. 506.

²⁰⁴ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 109.

²⁰⁵ Prop. 2010/11:165 s. 507.

avgiften får avgöras utifrån när skulden faktiskt skulle ha betalats.²⁰⁶ En fråga som inte alltid är helt lätt att fastställa.²⁰⁷

3.5.5 Felaktig skatt till följd av oriktig uppgift

I 59 kap. 14 § SFL föreskrivs att ett personligt betalningsansvar kan göras gällande då företrädare har lämnat oriktiga uppgifter och dessa har lett till att bolaget har tillgodoräknats medel som detta annars inte hade varit berättigat till. Bestämmelsen har följande lydelse:

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

Betalningsansvaret enligt denna paragraf omfattar inte enbart de belopp som de facto kommit att återbetalas till den juridiska personen, utan även eventuella kvittningsbelopp eller summor som avräknats. Det är inte ovanligt att den ingående mervärdesskatten överstiger den utgående, och att en återbetalning till den skattskyldige därför ska ske. I vissa fall kvittas dock detta överskjutande belopp mot exempelvis andra verksamheter, och inga rena pengar utbetalas till den skattskyldige. Lagstiftaren har velat komma åt alla de belopp som redovisats i felaktig ordning, varför även dessa summor omfattas av företrädaransvaret.²⁰⁸

Av lagrummets utformning förstås att utgångspunkten är att oriktiga uppgifter har lämnats och dessa har inneburit att den skattskyldige felaktigt tillgodoräknats medel. Därför är naturligtvis även själva uppgiften av intresse för bedömningen av huruvida ett företrädaransvar ska göras gällande. Skulle det exempelvis visa sig att rättsläget är tämligen oklart, kan en oriktig uppgift ses som ursäktlig. Samma sak gäller om själva redovisningsfrågan är att bedöma som svårtolkad eller icke vanligt förekommande. Skatteverket måste dock i sådana situationer uppmärksammas kring den rådande frågeställningen genom att upplysningar lämnas härom. En befrielse från betalningsskyldigheten kan även vara aktuell i fall där den skattskyldige i efterhand avser att återbetala det felaktigt tillgodoförda beloppet genom en rättning, men då omständigheter vilka varit omöjliga att förutse förhindrat att så kunnat ske.²⁰⁹

²⁰⁶ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 109.

²⁰⁷ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 103.

²⁰⁸ Prop. 1993/94:50 s. 291, se även prop. 1996/97:100, del 1, s. 444.

²⁰⁹ Prop. 1996/97:100, del 1, s. 445.

3.5.6 Jämkning av personligt betalningsansvar

Det finns enligt 59 kap. 15 § SFL möjlighet för en företrädare att helt, eller delvis, befrias från betalningsansvaret om det föreligger särskilda skäl, även om förutsättningarna för ett sådant ansvar är uppfyllda.²¹⁰ Lagrummet är kort och koncist och innehåller följande:

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

Vad som de facto anses utgöra särskilda skäl, är något som varken lagtext eller förarbeten ger fullständiga svar på. Det är därför närmast rättspraxis som har fått utvisa i vilka situationer en jämkning av företrädaransvaret kan anses vara berättigat. Rent allmänt kan sägas att domstolarna under årens lopp har tillämpat denna regel med restriktivitet. Bedömningarna har bland annat utgått från det intresse en företrädare haft i själva företaget, företrädarens betalningsförmåga, om bulvanförhållanden förelegat, hur bolaget tidigare hanterat skattebetalningar, företrädarens eventuella sjukdom och höga ålder samt vilka arbetsmarknadspolitiska skäl det bör tas hänsyn till.²¹¹

Vad gäller betalningsförmågan har exempelvis visats på att även då en företrädare via KFM har tagit fram en avbetalningsplan på grund av sin bristande ekonomi, har inte detta ensamt ansetts utgöra ett tillräckligt skäl för jämkning.²¹² Inte heller har den omständigheten att företrädaren, i hopp om att kunna rädda företagets verksamhet, tillskjutit kapital och på så vis gjort stora personliga förluster godtagits som jämknings-skäl. Inte ens i de fall då förlusterna för företrädarens del dessutom inneburit att hen fått en klart bristande betalningsförmåga.²¹³ En stark restriktivitet tillämpas således när en eventuell jämkning blir för handen. Det är närmast i fall där flera särskilda omständigheter kan vägas in som det finns möjlighet att applicera jämkningsregeln. HD har bland annat godtagit en nedsättning av betalningsansvaret för en företrädare där denne både kunnat visa på långvarig sjukdom, hög ålder, försörjningssvårigheter men trots detta en god betalningsvilja.²¹⁴

3.6 Förfarandet vid personligt betalningsansvar enligt SFL

I 59 kap. 16 § SFL anges att det är TR som, efter en ansökan av SKV, beslutar om ett skatterättsligt företrädaransvar ska göras gällande. Även då handläggningen av sådana ärenden omfattas av FL, torde dessa inte falla in under begreppet ”myndighetsutövning” såsom detta beskrivs i 17 § och 20 § FL.²¹⁵

Som lagen är utformad innebär det för statens del att det allmänna inte har någon skyldighet att påföra företrädaransvar, vilket i sig kan ses som en naturlig följd av att det vore orimligt rent praktiskt att ålägga alla med ett minussaldo på skattekontot ett personligt ansvar. Det allmänna måste således göra vissa urval. Hur dessa urval sker, och vilka grunder de vilar på, får närmast inhämtas ur lagstiftningens syfte och de allmänna principer som följer därav.²¹⁶ Exempelvis kan likhetsprincipen nämnas, vilken kommer till uttryck i 1 kap. 9 § RF. Principen innebär att domstol, såväl som förvaltningsmyndighet, har att beakta allas likhet

²¹⁰ Forssén, B, *Företrädaransvar*, s.16.

²¹¹ Prop. 1996/96:100, del 1, s. 436.

²¹² Mål nr 1929-12.

²¹³ Prop. 1996/96:100, del 1, s. 436.

²¹⁴ NJA 1972 s. 115 I.

²¹⁵ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 123.

²¹⁶ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 123.

inför lagen samt att förfara på ett sakligt och opartiskt vis. Det sagda innebär att SKV, i egenskap av myndighet, ständigt ska iaktta denna princip i all sin verksamhet.²¹⁷

Bakgrunden till företrädaransvaret är som tidigare nämnts att minska statens skatteförluster. Det är således ett ekonomiskt intresse som ska tillgodoses genom regleringen, varför detta intresse också bör vara vägledande då staten gör sina urval. Det sagda innebär rent praktiskt att det är möjligheten att få betalt, tillsammans med riskerna, såsom att exempelvis förlora medel i samband med en rättegång, som bör vara de styrande instrumenten.²¹⁸

3.7 Det skatterättsliga företrädaransvaret i rättspraxis

3.7.1 Inledning

För att ett skatterättsligt företrädaransvar ska kunna göras gällande, krävs som nämnts i avsnitt 3.3 att det kan visas på att uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger. Tolkningen av dessa rekvisit har under årens lopp skett i ett flertal domar där tillämpningen erhållit en tämligen sträng karaktär.

3.7.2 De subjektiva rekvisiten samt avvecklingsåtgärderna

I NJA 1969 s. 326 kretsade frågan kring huruvida ett aktiebolags VD kunde åläggas ett straffansvar till följd av icke inbetald källskatt. Bolaget sakade medel att betala skatteskulden när denna hade förfallodag, vilket enligt dåvarande reglering för företrädarens del innebar att straffansvar kunde göras gällande. Bolagets VD menade dock på att en inbetalning inte skett på grund av att detta skulle ha utgjort mannamån mot borgenärer enligt den då gällande BrB. Justitiekanslern uttalade sig i målet, och visade på två fall där underlåtenhet att inbetala skatt för en företrädarens del kunde innebära att uppsåt eller grov oaktsamhet var för handen. Dessa var att antingen företrädaren själv hade orsakat bolagets insolventa situation eller att företrädaren, trots att bolagets ekonomiska situation var fördärvad, fortsatte driften av företaget även efter det att en skatteskuld hade förfallit till betalning. Om företrädaren skulle undgå ansvar i sådana lägen, fanns enligt justitiekanslern tre alternativ att tillgå:

- Konkursansökan.
- Påbörjandet av ackordsförhandlingar.
- En total betalningsinställelse för att på så vis kunna påbörja dessa ackordsförhandlingar.

I förevarande mål hade bolagets VD fortsatt driften av företaget, trots att skatteskulden hade förfallit till betalning. HD menade att företrädaren i detta läge borde ha haft insikt i att en fortsatt drift av den olönsamma verksamheten innebar att det uppstod en tydlig risk för att någon inbetalning inte skulle kunna ske heller i framtiden. Inte heller företog bolagets VD några som helst arrangemang för att avveckla bolagets verksamhet. Därför ansåg HD att företrädaren förfarit grovt oaktsamt. Även frågan kring borgenärernas likabehandling togs upp i detta mål och det framhölls att det är orimligt att en enda borgenär ska bära bördan för att ett bolag valt att driva sin verksamhet med förlust. Den eventuella förlust som företaget utvecklat, ska således delas lika mellan samtliga borgenärer. I detta betonades specifikt att en

²¹⁷ Pahlsson, R, *Likhet inför skattelag*, s. 48.

²¹⁸ Löfgren, K, m.fl., *Personligt ansvar*, s. 123.

verksamhet inte får finansieras med ”tvångslånade” statsmedel, det vill säga icke inbetalda skatter, då staten genom detta missgynnas i egenskap av borgenär.²¹⁹

Målet ger, trots att det i dagsläget inte rör sig om något straffansvar, ledning för vilka handlingar en företrädare måste företa för att undgå personligt betalningsansvar. Dessa är närmast åtgärder för ett bolags avvecklande, vilka dessutom ska ha företagits innan dess att skatteskulden förfallit till betalning. Genom detta belyses även rekvisitet ”grovt oaktsam”, då målet visar på att om avvecklingsåtgärder inte realiserats, utan verksamheten fortskrider trots en påtaglig risk för att inbetalning inte kommer att kunna ske, så anses detta som grovt oaktsamt.²²⁰

Frågan om rekvisitet grov oaktsamhet utvecklades ytterligare genom NJA 1973 s. 587. Företrädaren hade i förevarande fall övertagit verksamheten efter sin avlidne far och hade genom detta getts insikt i företagets ekonomiska ställning. Att bokföringen var i oordning och att kapitalbrist rådde, var båda två moment som företrädaren blev varse, men då först sedan fadern avlidit och hon de facto tagit över ansvaret. HD framhöll genom detta att även om den ekonomiska situationen varit kritisk ett längre tag, kunde den nytillträdde företrädaren inte åläggas ansvar för den tidsperiod då hon inte varit insatt i företagets ekonomi. Ett betalningsansvar ansågs enbart kunna åläggas företrädaren för de skatteskulder som uppkommit efter det att hon tillrätt och de facto getts insyn i bolagets ekonomiska situation. Detta på grund av att det först är i en sådan situation som företrädaren borde *haft skäl att misstänka* att en fortsatt drift kan innebära en påtaglig risk för att bolaget inte kommer kunna fullgöra sina skyldigheter.²²¹

Uppsåtsrekvisitet var föremål för bedömning i NJA 1971 s. 296 där en företrädare verkat för att flera bolag skulle kunna fortsätta sin existens, trots att ekonomin var bristfällig. HD ansåg att företrädaren hade, genom uppvisande av egna uppgifter kring bolagens ekonomiska ställning, varit helt medveten om att inbetalningar av källskatteskulderna inte skulle kunna ske på rätt förfallodag. De medel, som hade kunnat användas till inbetalning av skatterna, hade istället använts för att finansiera bolagens fortsatta drift. HD ansåg inte heller att verkamma åtgärder för avveckling hade vidtagits i tid, även om bolaget hade ansökt om betalningsinställelse.²²² På grund av att åtgärden hade avstannat vid själva betalningsinställelsen, och några andra handlingar inte företagits för en fortsatt avveckling, ansåg HD att företrädaren därigenom inte tagit nödvändig hänsyn till samtliga borgenärens intressen.²²³ Här får dock erinras om att betalningsinställelse vanligtvis är en grund som godtas för att undgå skatterättsligt betalningsansvar, då en sådan inställelse i normala fall är en åtgärd för att inleda en avveckling.²²⁴ Exempelvis framhöll HD i NJA 1985 s. 13 att ett skatterättsligt företrädaransvar inte kunde göras gällande då företagets insolventa situation kom som en överraskning för bolagets företrädare. Företrädaren ansågs varken ha agerat grovt oaktsamt eller med uppsåt, då företrädaren så fort bolagets ekonomiska kris hade uppenbarat sig, inte bara hade ställt in betalningar utan även påbörjat nödvändiga förhandlingar om ackord.²²⁵ För att utveckla frågan ytterligare, kan även visas på RÅ 2007 ref 48, vari angavs att en betalningsinställelse enbart fyller sin funktion som medel att undgå ansvar om inställelsen innebär att bolagets skuldsituation fryses per samma dag. Därutöver måste åtgärder för antingen konkurs, företagsrekonstruktion eller underhandsackord med samtliga

²¹⁹ NJA 1969 s. 326.

²²⁰ Forssén, B, *Företrädaransvar*, s. 45.

²²¹ NJA 1973 s. 587.

²²² NJA 1971 s. 296.

²²³ NJA 1971 s. 296.

²²⁴ NJA 1969 s. 326.

²²⁵ NJA 1985 s. 13.

borgenärer inledas, i annat fall tappar betalningsinställelsen sin effekt.²²⁶ Sammantaget kan sägas gällande frågan huruvida betalningsinställelse är en godtagbar åtgärd, så är detta fallet om inställelsen utmynnar i något mer, såsom exempelvis förhandlingar om ackord.²²⁷

Det står fortfarande oklart hur illa därav ett bolags ekonomi måste vara för att rekvisiten ska kunna appliceras. I NJA 1971 s. 296 framhölls att bolaget under en längre tid haft ekonomiska svårigheter och att dess fortsatta drift i princip finansierats av de icke inbetalda källskatterna. Bouppteckningen, som upprättades efter det att bolaget försatts i konkurs, visade ett tillgångsvärde på 93 000 kronor och skulder på 371 000 kronor, vilket innebär att bolaget befann sig i insufficiens.²²⁸ Detta sätter dock inte upp någon specifik milstolpe för hur bedömningen verkligen görs, men en parallell skulle kunna dras till hur det associationsrättsliga regelverket hanterar ekonomiska svårigheter. Ett företag, vars egna kapital understiger mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet, får enligt 25 kap. 13 § ABL inte fortsätta sin verksamhet under en längre period, utan ska antingen avvecklas eller på annat vis genomgå rekonstruktion.²²⁹ För att föra diskussionen kring bolagets ekonomi vidare, framhölls i NJA 1969 s. 326 att det förelåg en påtaglig risk för att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter. Ekonomin i bolaget var således så pass dålig att företaget inte kunde fullfölja sina betalningsförpliktelser. Som synes verkar HD i detta fall lagt fokus på själva betalningsförmågan och därigenom undersökt om företaget befunnit sig i en insolvent situation.²³⁰

3.7.3 Bevisbördan

Bevisbördan vad gäller företrädarens insikt, det vill säga när denne borde ha misstänkt att en fortsatt drift kommer att innebära en påtaglig risk för att en skatteinbetalning inte kan ske, åligger SKV.²³¹ Många gånger kan det dock vara svårt att visa på att en sådan insikt har förelegat, men det är således nödvändigt då det i annat fall inte ålegat företrädaren att påbörja en eventuell avveckling av bolaget.²³² Dessutom kan det, om det visas på att företrädaren borde ha haft sådan misstanke, ändå i vissa fall ha varit ursäktligt med en fortsatt drift. I händelse av att myndigheter uppmanat en fortsatt drift av verksamheten, eller att företrädaren på något vis haft en rättmätig anledning att tro att SKV skulle godta en eftersläpning med inbetalning av skatt, har grov oaktsamhet inte ansetts föreligga. Stor vikt har i dessa situationer tillmätts de uttalanden som KFM gjort i samband med att frågan om uppsåt eller grov oaktsamhet har ställts på sin spets.²³³ Så visades på i NJA 1977 s. 711, där HD ansåg att företrädaren inte kunde göras personligt betalningsansvarig för de icke inbetalda skattebeloppen. Bakgrunden till detta var både att det inte kunde visas på att en fortsatt drift av företaget skulle försämra företagets möjligheter att inbetala skatt samt att företrädaren dessutom från KFM hade fått ett positivt besked om fortsatt drift. Därigenom menades på att varken grov oaktsamhet eller uppsåt kunde anses föreligga.²³⁴

²²⁶ RÅ 2007 ref. 48.

²²⁷ Se NJA 1985 s. 13 och RÅ 2007 ref. 48.

²²⁸ NJA 1971 s. 296.

²²⁹ Se avsnitt 2.2.2.2.

²³⁰ NJA 1969 s. 326.

²³¹ SOU 2002:8 s. 142.

²³² Forssén, B, *Företrädaransvar*, s. 49.

²³³ Se ex. NJA 1981 s. 1014, NJA 1985 s. 13 och NJA 1977 s. 711.

²³⁴ NJA 1977 s. 711.

3.7.4 Företrädarens faktiska ställning i bolaget

Även företrädarens faktiska ställning i bolaget är av intresse då det ska undersökas huruvida grov oaktsamhet eller uppsåt har förelegat eller inte. Exempelvis har i NJA 1974 s. 297 framhållits att en företrädare inte kan avsäga sig det ansvar som följer av företrädarpositionen genom att försöka visa på att detta endast är ett uppdrag av formell karaktär. Inte heller godtas skälet att företrädaren inte skulle ha förstått vad uppdraget faktiskt innebar, utan det är endast under särskilda omständigheter som en befrielse från det skatterättsliga betalningsansvaret kan ske. Som motivering uttalade HD i målet att *"Den som åtager sig att vara ledamot av aktiebolags styrelse kan icke till sin frihet från att fullgöra de förpliktelser som eljest följer med sådant ledamotskap åberopa enbart att styrelseuppdraget är av endast "formell" natur eller att han ej förstått innebörden av uppdraget."*²³⁵

Diskussionen för oss vidare till NJA 1979 s. 555, där det framhölls att det inte finns något krav på att den som åläggs ett företrädaransvar också innehar rollen som legal företrädare. I förevarande fall rörde det sig om ett litet familjeägt bolag, där en av delägarna självständigt hade utövat den faktiska ledningen av företaget då bolagets verkliga VD på grund av hög ålder inte hade kunde engagera sig i den utsträckning som normalt krävs av en VD.²³⁶ Även genom RÅ 2008 ref. 75 har visats på att faktiska företrädare kan åläggas betalningsansvar. RR menade i detta mål att då det både förelåg ett starkt ekonomiskt intresse samt en fullmakt, via vilken personen som ålades ansvar hade företrätt bolaget, fick det anses ostridigt att denne också intagit positionen som bolagsföreträdare. Därför kunde ett personligt ansvar för skatteskulderna läggas honom till last.²³⁷ Målen visar således på att det är den som de facto har det bestämmande inflytandet, och inte nödvändigtvis den legala företrädaren, som i första hand görs ansvarig enligt de skatterättsliga bestämmelserna för personligt betalningsansvar.²³⁸

3.7.5 Jämkning av ansvaret

I 59 kap. 15 § SFL anges att jämkning av ansvaret kan ske om det föreligger särskilda skäl. Varken lagrummet i sig eller förarbetena ger särskilt mycket ledning då jämningsfrågan kommer på tal, vilket innebär att det åligger domstolen att göra en bedömning i varje enskilt fall. Vad som dock står klart, är att jämningsregeln ska tillämpas restriktivt. HD har flera gånger framhållit att i fråga om hel eller delvis befrielse från betalningsansvar, så ska jämningsregeln i allra högsta grad ses som en *undantagsbestämmelse* och inte som en generell möjlighet.²³⁹ Exempelvis uttalade HD i NJA 1971 s. 296 att *"Om domstol, som har att pröva talan om betalningsskyldighet av ifrågavarande slag, skulle i varje särskilt fall taga hänsyn till ställföreträdarens ekonomiska förmåga – sådan denna är eller kan väntas bli – torde emellertid för de fall som främst avses med bestämmelsen i 77a § uppbördsförordningen, jämkning snarare bli regel än undantag. Detta har uppenbarligen inte varit åsyftat. Det anförda utesluter ej att det kan förekomma fall, där ställföreträdarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter, bör föranleda domstol att av billighets skäl jämka eller efterge betalningsskyldigheten."*²⁴⁰

I NJA 1993 s. 81, där en företagare bedrivit en seriös verksamhet och fortlöpande haft kontakt med både advokat och revisor då ekonomiska svårigheter uppkommit, har det ansetts finnas grund för jämkning. Företagaren hade emellertid, utöver sitt seriösa förhållningssätt

²³⁵ NJA 1974 s. 297.

²³⁶ NJA 1979 s. 555.

²³⁷ RÅ 2008 ref. 75.

²³⁸ Se ex. RÅ 2008 ref. 75 och NJA 1979 s. 555.

²³⁹ NJA 1993 s. 81.

²⁴⁰ NJA 1971 s. 296 I-II.

kring bolaget, även räknat med en mycket större utdelning i konkursen än det resultat som de facto uppstod. Konkursförvaltaren hade, enligt företagaren, inte skött förvaltningen av konkursboet med den skicklighet som krävdes, varför utdelningen blev sämre än förväntat. Trots att det sista påståendet inte kunde styrkas, menade ändå HD att den samlade bedömningen gav intrycket av en seriositet hos företagaren, där denne velat iakttä de intressen som krävdes varför en jämkning ansågs kunna ske.²⁴¹

I motsats till vad som ovan angetts gällande personliga ekonomiska svårigheter, så kan sådana, om dessa svårigheter uppträder tillsammans med en rad andra aspekter, utgöra grund för jämkning. I NJA 1973 s. 544 hade företrädaren då han tillträtt positionen varit arbetslös och befunnit sig i en situation som för honom innebar ekonomiska begränsningar. Han hade dessutom blivit vilseledd vad gäller den ekonomiska situation som företaget befann sig i och inte heller innehade hans roll som företrädare den normala grad av ”bestämmande inflytande” som vanligtvis följer av positionen. Utöver detta hade han även, när han fått reda på att bolaget inte kunde betala skatten, bidragit till att företaget försattes i konkurs. HD ansåg därför att en jämkning av betalningsansvaret var berättigat.²⁴² Att en företrädare enbart befunnit sig i ekonomisk kris, och inte företagit exempelvis åtgärder för avveckling i tid, har inte ansetts utgöra tillräcklig grund för jämkning. Detta visades på genom HFD 4950-12.²⁴³ Som synes är det flera grunder tillsammans som kan åstadkomma en berättigad jämningsgrund, vilket torde hänga samman med det tidigare uttalandet om att regeln är att se som en undantagsbestämmelse varför en restriktiv tillämpning används.²⁴⁴

3.8 Sammanfattning av rättspraxis

Det skatterättsliga företrädaransvaret ger staten en unik möjlighet att från ett aktiebolags företrädare utkräva ett ekonomiskt ansvar i händelse av att företrädaren kan anses ha förfarit med uppsåt eller grovt oaktsamt. Ansvaret ska ses som en skyldighet för företrädare att i händelse av att bolaget befinner sig i ekonomiska svårigheter företa nödvändiga åtgärder vilka medför att samtliga borgenärs intressen tillgodoses. Som praxis har visat på, är dessa åtgärder närmast att se till att en samlad avveckling sker av bolagets rörelse innan dess att skatteskulden förfallit till betalning om företrädaren insett, eller bort insett, att bolaget inte skulle kunna betala i rätt tid. Föreligger en sådan insikt, men avvecklingsåtgärder har ändå inte vidtagits, kan företrädaren göras personligt betalningsansvarig för skatteskulden.

Vad gäller de subjektiva rekvisiten, så anses uppsåtsrekvisitet vara uppfyllt om det funnits medel att tillgå på skattens förfallodag, men dessa antingen inte använts alls, eller använts till att betala andra skulder. Rekvisitet grovt oaktsamt anses föreligga i de situationer då ett bolag fortsätter sin verksamhet trots att företrädaren insett eller bort insett att skatten inte kommer att kunna betalas på förfallodagen. Det har emellertid visat sig finnas omständigheter som innebär att företrädaransvaret inte kunnat göras gällande, trots att dess förutsättningar varit uppfyllda. Exempelvis har långvarig sjukdom, hög ålder och bristande intresse i bolaget medfört att betalningsansvaret har satts ned, eller slopats helt. Då jämningsåtgärder av ansvaret dock är att anse som undantagsbestämmelser, är det en bedömningsfråga i varje enskilt fall som måste göras för huruvida dessa anses tillämpliga eller inte.

Det är inte nödvändigtvis ett bolags legala företrädare som i första hand görs ansvariga för bolagets skatteskulder. Finns det personer som de facto haft ett bestämmande inflytande, uppträtt i bolagets namn utåt sett eller haft ett starkt ekonomiskt intresse, kan dessa anses som bolagets faktiska företrädare och därigenom påföras betalningsansvar enligt SFL.

²⁴¹ NJA 1993 s. 81.

²⁴² NJA 1973 s. 544.

²⁴³ HFD 4950-12.

²⁴⁴ NJA 1993 s. 81.

4 Intresseavvägningen

4.1 Inledning

Kapitel 2 och 3 har visat på de omständigheter under vilka ett personligt betalningsansvar kan göras gällande, både associationsrättsligt och skatterättsligt. För att undersöka om dubbelregleringen av personligt betalningsansvar för skatteskulder är berättigad och erbjuder en välbalanserad avvägning mellan samtliga borgenärens intressen, redogör detta kapitel för hur intressena beaktas vid olika aspekter. Detta sker genom att en fördjupning görs gällande kreditgivningen som borgenärerna tillhandahåller, tidsfristen för ansvarets inträde, åtgärderna för att undgå ansvar och ansvarets karaktär. En presentation av vad som motiverar ett skatterättsligt ansvar tillsammans med eventuella aspekter som talar mot ett sådant görs för att ta reda på om statens särställning är motiverad.

4.2 Statens och övriga borgenärens intressen

4.2.1 Allmänt

Varje borgenär äger någon typ av intresse i ett företag. Naturligtvis vill samtliga borgenärer känna att dessa blir tillgodosedda, varför det finns regelverk som hindrar gäldenärer från att missbruka borgenärernas vilja till att infria medel. Det faktum att borgenärerna i förhållande till varandra innehar olika starka positioner, är inget som torde ses som främmande då marknaden består av såväl mindre leverantörer som aktörer med mer makt, såsom staten och större kreditgivare. Vilka skyddsregler de olika borgenärerna har att tillgå, beror således på vilken position borgenärerna intar.²⁴⁵ Då staten inträder i rollen som borgenär har det menats på att denna position är mer utsatt jämfört med situationen då en vanlig kreditgivare, exempelvis en bank, intar borgenärsrollen. Det har därför påpekats att staten är i behov av ett större skydd jämfört med övriga borgenärer, varför ett företrädaransvar specifikt för skatteskulder har införts.²⁴⁶ Frågan är emellertid om detta extraordinära skydd är nödvändigt.

4.2.2 Kreditgivningen

Då staten agerar i egenskap av borgenär till ett aktiebolag, innebär detta att en särställning intas jämfört med resterande borgenärer. Detta på grund av att staten har två regelverk att tillgå om personligt ansvar önskas göras gällande, både ABL och SFL. Det framhölls redan i avsnitt 3.2.1 att det var nödvändigt för det allmänna att inta denna särställning, då risken annars var alltför stor att staten fick agera ofrivillig kreditgivare och därigenom bekosta aktiebolagens olönsamma verksamheter. Då vi här talar om att staten inträder i rollen som kreditgivare, är inte denna kreditgivning överhuvudtaget att jämföras med den som exempelvis banker och andra kreditinstitut bedriver. När dessa investerar pengar i företag, har de möjlighet att både företa grundliga efterforskningar kring bolagens ekonomiska ställning och ställa motkrav för sina infrianden. De kan med andra ord noggrant välja ut de företag som de anser uppfyller deras krav och som de tror kommer att ge bäst avkastning. Staten å andra sidan, har inte dessa valmöjligheter. Den kreditgivning staten tillhandahåller gäller undantagslöst och behandlar alla företag lika. Inte heller har det allmänna någon möjlighet att framföra krav på någon motprestation från bolagen, såsom att exempelvis låta aktieägarna ställa säkerhet i form av ett borgensåtagande. Rent praktiskt hade det heller aldrig fungerat om den som önskade inträda i skattebetalningssystemet skulle behöva genomgå en sådan

²⁴⁵ Prop. 1996/97:128, del 1, s. 437 f.

²⁴⁶ Prop. 1996/97:100, del 1, s. 438.

kreditprövning som övriga borgenärer kräver när de ska investera i företag. Därför måste staten godta samtliga gäldenärer. Det sagda innebär att när staten inträder i rollen som borgenär, intar denna en ställning som är betydligt mer utsatt jämfört med övriga borgenärer.²⁴⁷

Inte att förglömma är emellertid de rättsmedel som staten har att tillgå, vilka övriga borgenärer inte kan göra gällande. Exempelvis kan det allmänna använda sig av revision eller betalningssäkring i händelse av att ett företag inte sköter sina förehavanden. Dessa rättsmedel har dock inte ansetts tillräckliga på grund av det ofantligt stora antal gäldenärer och de ansevärdiga betalningsströmmarna som hanteras av staten. Åtgärderna kan därför bara appliceras i en liten del av de fall där de egentligen hade behövts för att minska det allmännas förluster. Det har genom detta menats på att företrädaransvaret varit nödvändigt såsom extraordinärt rättsmedel för att råda bot på de förluster som annars hade kunnat uppstå. En borgenärs möjligheter till att kunna återropa skyddsregler, måste vara beroende av vilken position och vilken risk borgenären tar. På grund av att statens position är extra utsatt, måste detta således kompenseras med ett regelverk som erbjuder ett starkt skydd. Då det dessutom visats på att företrädaransvaret faktiskt haft de önskvärda effekter som staten eftersträvat, är också detta ett moment som talar för en fortsatt tillämpning. De skatter och avgifter som tidigare inte omfattades av företrädaransvaret, eftersattes nämligen i högre grad än de skatter som ansvaret kunde appliceras på.²⁴⁸

4.2.3 Tidsfristen och åtgärderna

Tanken bakom att hålla tidsfristen för ansvarsinträdet kort, det vill säga att låta ansvaret vara kopplat till den tidpunkt då skatten borde ha varit betald, motiveras av att risken för att statsförluster annars uppenbarar sig blir alltför stor. Det allmänna ska inte behöva bekosta ett företags olönsamma rörelse genom att bolaget prioriterar bort skattebetalningarna och använder medlen till andra förehavanden. Det har nämligen påpekats att risken för att aktiebolagsformen används för missbruk i sådana fall kan bli alltför påtaglig, då företrädarna på så vis skulle kunna utnyttja statens ofrivilliga kreditgivning till dess att bolaget försattes i konkurs.²⁴⁹ Innan företrädaransvarets införande, var det inte sällan så att aktiebolag fortsatte sin verksamhet även efter det att bolaget borde ha likviderats enligt de associationsrättsliga bestämmelserna. När bolaget väl försattes i konkurs, kunde det dessutom ofta konstateras att skatteskulderna uppgick till betydligt större belopp än övriga skulder. Staten hade därigenom fått agera som ofrivillig kreditgivare till en rörelse som många gånger blivit helt uttömd på tillgångar, vilket betydde att ingen utdelning kunde ske varken till staten eller övriga borgenärer.²⁵⁰

För att undvika att träffas av ett skatterättsligt företrädaransvar gäller att företrädarna, senast innan skatten förfaller till betalning, företar åtgärder som leder till en samlad avveckling av företaget. Avvecklingen, alternativt rekonstruktionen, ska ske på ett sådant sätt att samtliga borgenärs intressen blir tillgodosedda. En ansökan om konkurs eller likvidation senast innan skattens förfallodag har ansetts vara sådana åtgärder som uppfyller kraven för att undgå personligt betalningsansvar. Förfaranden som leder till underhandsackord eller företagsrekonstruktion har också ansetts vara i harmoni med syftet att åstadkomma en åtgärd som tillgodoser samtliga borgenärs intressen.²⁵¹ Åtgärderna syftar närmast till att åstadkomma ett utfall som innebär att en olönsam rörelse inte bedrivs så långt att

²⁴⁷ Prop. 1996/97:100, del 1, s. 438.

²⁴⁸ Prop. 1996/97:100, del 1, s. 438 f.

²⁴⁹ SOU 1965:23 s. 181 f.

²⁵⁰ SOU 2002:8 s. 62.

²⁵¹ SOU 2002:8 s. 78 och 81.

borgenärernas infrianden riskeras. På grund av den korta tidsfristen, det vill säga skattens förfallodag, måste emellertid beslut om hur bolagets framtid ska se ut fattas synnerligen snabbt. Företrädarna ges således varken ett tidsrum där de kan skaffa fram medel eller att på annat sätt företa handlingar som möjliggör en fortsatt drift av rörelsen utan att riskera personligt betalningsansvar.²⁵²

I motsats till ABL:s regelverk är det enligt de skatterättsliga bestämmelserna således inte tal om någon rådrumsfrist där företrädarna åter kan försöka bota företagets ekonomiska problem, utan det gäller att på en tämligen kort period verka för att bolaget upphör med en olönsam verksamhet för att skydda samtliga borgenärs intressen.²⁵³ Det har i förarbetena framhållits motargument till denna korta tidsperiod, vilka menat på att tidsfristen inte är lång nog för att kunna åstadkomma en avveckling som kan tillgodose samtliga borgenärs intressen.²⁵⁴ Företrädaransvaret har exempelvis ansetts motverka inte bara själva syftet med ABL, utan även arbetet mot förbättrade företagsrekonstruktioner.²⁵⁵ Det har därför menats på att ABL:s regelverk där en rådrumsfrist erbjuds, är mer synkroniserat med själva ändamålet av att få företag på fötter igen, samtidigt som regelverket dessutom åstadkommer en större harmoni med övriga system vid insolvensförfaranden.²⁵⁶ Tanken med att ha en rådrumsfrist är att företrädarna ges en extra chans att åter ställa säkerhet för sina borgenärer, men också att rädda företagets fortsatta drift. Ur ett samhällsekonomiskt perspektiv är det en god aspekt att finna en lösning där företagen kan fortsätta med sina verksamheter om det finns hopp för en ekonomisk vändning, eftersom det bland annat innebär en ökad sysselsättningsgrad i samhället.²⁵⁷ Inte heller att förglömma i detta är att staten, likväl som övriga borgenärer, kan åberopa ABL för sina skattefordringar. Det associationsrättsliga systemet för personligt betalningsansvar erbjuder således ett regelverk vari samtliga borgenärer behandlas lika, något som det skatterättsliga regelsystemet inte åstadkommer.²⁵⁸

Det skatterättsliga företrädaransvaret är inte lika synkroniserat som det associationsrättsliga systemet med den samhällsekonomiska aspekten att företag i kris bör ges en möjlighet till att komma på fötter igen.²⁵⁹ Det är emellertid nödvändigt att det finns ett påtryckningsmedel av extraordinär art för statens del, då enbart en tillämpning av de associationsrättsliga bestämmelserna skulle kunna innebära omfattande förluster för staten.²⁶⁰ Följer företrädarna ABL:s regelverk kan inte personligt betalningsansvar åberopas. Det är i sådana fall enbart ur bolagets egna tillgångar som borgenärerna kan söka utdelning för sina infrianden.²⁶¹ Driver företagen sin verksamhet så långt att bolagets tillgångar är helt uttömda, innebär detta att borgenärerna går miste om sina infrianden. För statens del blir detta extra betungande, då skatteskulderna dessutom ofta är omfattande till beloppen. Det sagda innebär att även om åtgärderna för att undgå ett skatterättsligt ansvar må innefatta både en kort tidsfrist och ett påskyndat agerande, bör detta ändå anses nödvändigt med hänsyn till de statsförluster som annars hade kunnat uppenbara sig.²⁶²

²⁵² SOU 1983:23 s. 99 ff.

²⁵³ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 91 och 95.

²⁵⁴ Prop. 2010/11:165 s. 505.

²⁵⁵ SOU 2009:58 s. 749.

²⁵⁶ Prop. 2010/11:165 s. 505.

²⁵⁷ Sacklén, M, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, SvJT 1994, s. 136.

²⁵⁸ SOU 2009:58 s. 749 f.

²⁵⁹ Prop. 2010/11:165 s. 505.

²⁶⁰ SOU 2002:8 s. 61 f.

²⁶¹ Prop. 2004/05:85 s. 206.

²⁶² SOU 2002:8 s. 61 f.

4.2.4 Answarets stränga karaktär

Det är av yttersta vikt att bevara den brukbarhet och effektivitet som aktiebolagsformen tillhandahåller, varför det alltid erfordras försiktighet vid tillämpningen av alla sådana bestämmelser som begränsar den aktiebolagsrättsliga ansvarsfriheten. Ansvarsfrihetens existens är nämligen en av de största anledningarna till att bolagsformen väljs, då en bolagsman inte riskerar mer än vad hen själv väljer att tillskjuta i kapital. Alla de inskränkningar som görs i den fundamentala regleringen, måste därför vara väl motiverade och aldrig gå utöver vad som är nödvändigt.²⁶³ Det är ur det samhällsekonomiska perspektivet av hög prioritet att främja möjligheterna till att starta och driva företag. Samtidigt är det viktigt att det finns ett regelverk som säkerställer att aktiebolagsformen inte används för missbruk. Regelverket och dess skyddsbestämmelser får emellertid inte innebära alltför långtgående inskränkningar i de möjligheter som seriösa företagare erbjuds via bolagsformen, utan en noga avvägning måste ha skett dessförinnan.²⁶⁴

Då det skatterättsliga företrädaransvaret tillämpas, innebär det en sådan begränsning i ansvarsfriheten som nyss åsyftats, och det är därför av vikt att tillämpningen är väl avvägd och inte går utöver sitt syfte. Gällande företrädaransvaret så angavs i avsnitt 3.3.1.3 att de straffrättsliga rekvisiten grovt oaktsam eller uppsåtlig hade som syfte att åstadkomma ett personligt ansvar för skatteskulder som *inte* skulle ses som strikt. Det ansågs nämligen orimligt att varje förfallen skattebetalning skulle kunna innebära ett personligt ansvar och det var inte att åstadkomma ännu en straffsanktion som var avsikten med ansvaret. Syftet var istället att möjliggöra för staten att låta bolagsföreträdare som handlat vårdslöst träffas av ett solidariskt betalningsansvar tillsammans med aktiebolaget.²⁶⁵ I senare utredningar har emellertid bland annat skatteutskottet framfört att det är en nödvändighet att ansvaret för skatteskulder ska vara relativt strikt på grund av att det annars inte tjänstgör som ett funktionellt komplement till preliminärskattesystemet. Utskottet påpekade att om en mjukare inställning intogs till ansvarets tillämpning, skulle detta kunna innebära att skattebetalningssystemets effektivitet på sikt kunde bli starkt eftersatt.²⁶⁶

Mot intresset av att upprätthålla ett effektivt skattebetalningssystem, måste intresset av att låta seriösa företagare med viljan att driva bolag vägas. Tillämpas företrädaransvaret strikt så går detta utöver vad som åsyftats med ansvaret och en begränsning som inte kan motiveras av lagmotiven uppstår.²⁶⁷ I rättspraxis har domstolarna emellertid tillämpat företrädaransvaret på ett tämligen strängt vis, vilket är i enlighet med de intressen utskottet önskar tillgodose, men inte med de intressen som lagmotiven åsyftat. Rekvisiten grov oaktsamhet och uppsåtlig infördes som tidigare nämnts på grund av att ansvaret inte skulle medföra en begränsning i ansvarsfriheten som var alltför långtgående, men den stränga appliceringen har ändå kommit att innebära ett ansvar av sådan karaktär.²⁶⁸ Utfallet med ett näst intill strikt ansvar har på många sätt tillkommit på grund av att de straffrättsliga rekvisiten har tillämpats ännu strängare när de applicerats i en skatterättslig kontext jämfört med hur de används inom den vanliga straffrätten.²⁶⁹ Detta resultat kan inte sägas vara i harmoni med varken det skatterättsliga ansvarets syfte eller den intresseavvägning som åsyftats i lagmotiven.²⁷⁰

²⁶³ Prop. 2004/05:85 s. 207.

²⁶⁴ Prop. 2004/05:85 s. 200 ff.

²⁶⁵ SOU 1996:100 s. 322.

²⁶⁶ Dir. 2000:89.

²⁶⁷ SOU 1983:23 s. 100.

²⁶⁸ Se ex. NJA 1969 s. 326, NJA 1974 s. 423.

²⁶⁹ Persson Österman, R, Nyquist, K, *Företrädaransvar*, SvSkT, 2009, s. 95.

²⁷⁰ SOU 1983:23 s. 100.

5 Analys av det skatterättsliga företrädaransvaret

5.1 Inledning

I detta kapitel analyseras vad som tidigare framförts gällande personligt betalningsansvar både enligt ABL och SFL. Analysen fokuserar på huruvida det skatterättsliga företrädaransvaret kan anses vara nödvändigt och om detta utgör en berättigad inskränkning i den associationsrättsliga principen om ansvarsfrihet genom att i huvudsak fördjupa sig i de aspekter som presenterades i kapitel 4.

5.2 Grundpelaren - ansvarsfriheten

Den fundamentala regleringen i 1 kap. 3 § ABL där ansvarsfriheten stadgas är en bestämmelse som måste värnas om. Det är till stor del på grund av ansvarsfriheten som aktiebolagsformen erhållit den popularitet som idag går att återfinna på marknaden. Detta är en popularitet som bör beskyddas då aktiebolagens fortsatta framväxt är viktig ur ett samhällsekonomiskt perspektiv och varje inskränkning i denna ansvarsfrihet måste därför vara väl motiverad och avvägd. En sådan inskränkning är exempelvis de associationsrättsliga bestämmelserna i 25 kap. ABL enligt vilka bolagsföreträdare, om förutsättningarna föreligger, kan åläggas ett personligt betalningsansvar. Reglerna innebär att vissa specifika procedurer måste företas om det kan antas att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Det är själva underlåtenheten att inte följa regelverket som kan medföra att ett ansvar påförs, varför ansvaret löper under den tid då underlåtenheten består. Bestämmelserna har för avsikt att skydda både bolaget och bolagets borgenärs intressen, därför erbjuds en rådrumsfrist där företrädarna ges möjlighet att vända en ekonomiskt bristfällig verksamhet till en rörelse som går med vinst. Det sagda innebär att det regelverket visar på en tydlig avvägning mellan de olika intressena på det viset att företaget får chans att åter komma på fötter om företrädarna sköter allt på rätt sätt, och att borgenärerna kan åberopa ett personligt ansvar om regelverket inte följs.

Ytterligare en inskränkning i ansvarsfriheten är det skatterättsliga betalningsansvaret enligt SFL. När det skatterättsliga företrädaransvaret tillämpas, sker emellertid inte en sådan avvägning mellan de olika intressena som när ABL appliceras. Företrädaransvaret, vilket inträder om skatten inte betalats senast på förfalldagen och om företrädaren därigenom anses ha agerat grovt oaktsamt eller uppsåtligt, erbjuder inte någon rådrumsfrist. De skatterättsliga bestämmelserna opererar således inte för att en fortsatt drift av företaget ska kunna åstadkommas i slutändan, utan deras syfte är närmast att sätta stopp för en olönsam verksamhet och sätta statens intressen i främsta rummet.

Som synes hamnar det skatterättsliga ansvaret i direkt strid med syftet bakom de associationsrättsliga bestämmelserna. Ansvaret enligt SFL erbjuder varken ett rådrum eller annan möjlighet till att vända en krissituation och innebär därför närmast att företrädare tillrättavisas med personligt ansvar om de önskar rädda sitt företag. Inte sällan är det så att företrädare, som lagt ned både pengar och själ, fortsätter driva sina bolag i hopp om att en olönsam verksamhet ska vända. Ur ett skatterättsligt perspektiv innebär ett sådant förfarande, om skatteskulderna inte inbetalas, att företrädaren för denna risk ska "straffas" med ett personligt betalningsansvar. Företaget drivs ju vidare med den risken att den ekonomiska situationen inte kommer vända, vilket i sådana fall innebär att staten inte får betalt alls om tillgångarna vid en senare konkurs är helt uttömda och ABL:s regelverk har följts. På grund av denna risk vill staten ha ett rättsmedel som möjliggör ett extra skydd för skattebetalningarna då ABL i en sådan situation inte kommer att kunna åberopas.

Scenariot kan i viss mån ses som orimligt, då en företagare som följer ABL:s regler ändå kan påföras personligt betalningsansvar enligt SFL. Regleringen torde dock vara nödvändig, då risken annars är stor att företagen låter skattebetalningarna vara de fordringar som prioriteras sist. I avsnitt 4.2.1 visades på att företrädaransvaret faktiskt har effekt, då de skatter som tidigare inte omfattades eftersattes i högre grad. Därför bör ett förkastande av det skatterättsliga företrädaransvaret ses som aningen riskfyllt, då statsförluster därigenom skulle kunna uppenbara sig.

5.3 Staten som kreditgivare

Statens kreditgivning tillhandahålls inte på samma nivå som övriga borgenärers. Kreditgivningen är näst intill undantagslös och innefattar ingen kreditprovning av gäldenärernas ekonomiska situation. I normala fall, då ordinära kreditgivare ska investera i företag, företas en grundlig undersökning av den ekonomiska ställningen. Ofta ställs också motkrav på att det ska finnas säkerhet utöver bolagets tillgångar, såsom ett borgensåtagande från aktieägarna. På grund av den enorma gäldenärskrets som är föremål för statens kreditgivning, måste det finnas rättsmedel som förebygger och sanktionerar förfaranden som kan innebära statsförluster. Företrädaransvaret är ett sådant extraordinärt rättsmedel, och det har även visats på att det faktiskt har effekt, då de skatter som kommit att omfattas inte eftersatts på samma vis som de skatter som legat utanför ansvarets tillämpningsområde.

ABL erbjuder ett regelverk för personligt ansvar där alla borgenärer behandlas lika. Frågan är emellertid, om det verkligen är rättvist att staten, när denna agerar i egenskap av kreditgivare, ska hamna på samma plan som övriga? Staten har ju ingen möjlighet att välja sina gäldenärer, utan måste erbjuda sina tjänster till samtliga bolag utan undantag. Därför tar staten en större risk än de andra kreditgivarna, på grund av att dessa både kan välja vilka företag de vill investera i och dessutom har möjlighet att ställa upp motkrav. Skulle staten bli behandlad på samma sätt som övriga borgenärer och inte ha någon särställning, skulle det kunna sägas att det allmänna hamnar i ett underläge gentemot resterande borgenärer. Detta innebär i sin tur att även då ABL i teorin behandlar samtliga borgenärer lika, så innebär statens unika ställning som masskreditgivare att denna i praktiken hamnar i ett underläge gentemot övriga borgenärer. Dessutom, då skatteskulder ofta är omfattande till sin karaktär, betyder det att statskassan kan gå miste om mycket stora belopp i händelse av att enbart ABL kan åberopas. Detta på grund av att personligt ansvar enligt ABL ofta görs gällande först i samband med konkurs, vilket betyder att företrädarna många gånger redan använt sina personliga tillgångar för att tillskjuta kapital och liknande då de genom det associationsrättsliga regelverket getts en tidsfrist på åtta månader för att "rädda" företaget. Därför är risken att även om företrädarna de facto skulle kunna ställas personligt ansvariga för skatteskulderna enligt ABL, så får detta ändå ingen verkan i praktiken då det inte längre finns sådana personliga tillgångar att tillgå på grund av att dessa redan förbrukats i samband med rådrumsfristen.

Företrädaransvaret kan således sägas vara ett sätt att jämställa staten med övriga borgenärer. Vanliga kreditgivare och finansiärer har möjlighet att *innan* de investerar medel i företag, företa djupgående analyser av bolagens ekonomiska ställning och även ställa motkrav för att på så vis säkerställa att deras intressen blir tillgodosedda. Staten ges inga sådana möjligheter, varför det allmänna hamnar i en mer risktagande position från början. Genom företrädaransvaret kan staten emellertid i *efterhand* säkra sina intressen, vilket på så vis innebär att det allmänna slutligen hamnar på samma plan som övriga borgenärer. Företrädaransvaret erbjuder således en möjlighet till att *balans* går att återfinna mellan de olika borgenärerna.

Det måste också finnas en balans mellan den risk en borgenär tar och möjligheterna till att skydda detta risktagande. En borgenär som tar en högre risk än en annan borgenär, bör erhålla ett starkare skydd än den borgenär som tar den lägre risken. På grund av att staten inte enbart bedriver en ofrivillig kreditgivning till ett stort antal gäldenärer, utan även med anledning av de omfattande beloppen, måste detta risktagande ges ett starkt skydd. Det torde därför ses som berättigat att staten har extraordinära rättsmedel att tillgå för att ställa säkerhet för sin kreditgivning, då övriga borgenärer skyddar sina infrianden genom att från början företa en ingående kreditprövning. De olika kreditgivarnas intressen av att finna säkerhet för sina infrianden må tillgodoses på helt skilda vis, men så länge slutprodukten innebär en situation där jämställdhet återfinns, torde detta innebära att företrädaransvaret på denna punkt uppnått sitt syfte.

5.4 Tidsfristen och åtgärderna

Den associationsrättsliga rådrumsfristen har ett gott syfte då företagen därigenom ges en möjlighet att få en rörelse i ekonomisk kris på fötter igen. Lyckas företräddarna med att åter få rörelsen att bli lönsam och fylla aktiekapitalet säkerställs samtliga borgenärers intressen, inklusive statens. Leverantörer kan få betalt för sina fordringar, finansiärer finner säkerhet för sina infrianden och staten får skatten redovisad i rätt ordning. Detta torde vara det ultimata, då *samtliga* borgenärer i ett sådant läge åter får sina intressen tillgodosedda. Dessvärre leder inte alltid rådrumsfristen till att ett företag lyckas vända en olönsam verksamhet till en vinstdrivande. Slutar arrangemanget i konkurs, samtidigt som företräddarna har följt reglerna i 25 kap ABL, är det enbart ur bolagets egna tillgångar som borgenärerna kan söka betalning för sina fordringar. Finns inga medel där att tillgå, är det för borgenärernas del så oturligt att de då inte kommer att få betalt. I en sådan situation är det inte sällan så att skatteskulderna är de skulder som är mest omfattande. Perioden om åtta månader innebär nämligen att många skattebetalningar hinner förfalla då dessa vanligtvis ska redovisas till staten varje månad. För att inte rådrumsfristen tvångsvis ska bli finansierad av staten genom icke inbetalda skatter, måste företrädaransvaret ur denna synvinkel ses som ett nödvändigt rättsmedel.

Av det sagda kan utläsas att ABL:s regelverk med rådrumsfrist innebär ett sätt där alla borgenärers intressen tillgodoses om utfallet blir lyckat. Vad som också kan förstås är att om rådrumsfristen inte innebär att företaget lyckas vända en krissituation till en lönsam rörelse, så är den borgenär som förlorar allra mest på detta, staten. På grund av att staten "fortsätter" att finansiera rörelsen även då den går dåligt genom sin ofrivilliga kreditgivning, växer dessa skatteskulder ständigt. Övriga kreditgivare, vilka noggrant väljer sina gäldenärer, torde knappast fortsätta att investera i ett företag som befinner sig i ekonomisk kris. De har således möjlighet att påverka sina intressen i krisföretaget på så sätt att de inte riskerar mer än de redan infriat. Så är emellertid inte fallet för det allmänna, utan den borgenär som fortsätter att ta en risk, en risk som också kan bli större och större ju länge tiden går, är staten. Tidsfristen som gäller för det skatterättsliga företrädaransvaret får därför ses som rimlig då statens intressen av att få betalt annars kan bortfalla helt och hållet.

Tanken med den korta tidsfristen för åtgärder i SFL, det vill säga senast innan skattens förfallodag, har som syfte att frammana en avveckling av bolaget där *samtliga* borgenärers intressen tas i anspråk. I detta menas att statens, såväl som leverantörers och andra kreditgivares, intressen ska vara likställda. Frågan är dock om dessa avvecklingsåtgärder innebär ett fördelaktigt utfall för samtliga borgenärer, eftersom det enbart är staten som genom förfarandet kan göra ett personligt ansvar gällande. Lyckas bolagsföreträddarna att avveckla eller påbörja en rekonstruktion av företaget innan dess att skatteskulden har förfallit, kan inte ett personligt betalningsansvar enligt SFL påföras bolagets företrädare. I ett sådant läge skulle samtliga borgenärer befinna sig på samma nivå då det enda regelverk de

däriigenom skulle ha att tillgå om de vill återöppna personligt ansvar, vore bestämmelserna i ABL. Detta innebär att det är först sedan bolagsföreträdarna har följt SFL:s uttryckliga bestämmelser till punkt och pricka, som samtliga borgenärer ges samma förutsättningar. Av det nyss anförda kan utläsas att redan existensen av det skatterättsliga regelverket sätter staten i en särställning gentemot övriga borgenärer på grund av att företrädarna alltid måste prioritera skatteskuldernas inbetalning för att undgå betalningsansvar. I detta tillkommer frågan om det ens skulle vara nödvändigt att påföra ett personligt betalningsansvar enligt ABL om bolaget hinner avsluta verksamheten innan dess att den börjar gå med ordentlig förlust. ABL:s regler om tvångslikvidation och personligt ansvar gäller i de situationer då ett företags rörelse är så illa därän att det egna kapitalet befaras understiga det registrerade aktiekapitalet. Hinner en verksamhet avslutas innan kapitalbrist uppenbarar sig, det vill säga då det kan antas att skatteskulderna inte kan betalas, torde inte vara i många situationer inte behöva utkrävas något personligt ansvar för skulderna. Det borde kunna förutsättas att ett företag som avvecklar sin rörelse då skatteskulderna inte kan betalas, har större tillgångar att dela ut till sina borgenärer än ett företag som följt ABL:s regelverk med rådrumsfrist men misslyckats med att fylla kapitalet. På grund av detta kan SFL:s åtgärder med avveckling eller rekonstruktion ses som motiverade, då samtliga borgenärer i de flesta fall torde kunna vänta sig en utdelning eftersom företaget inte hunnit köras i botten ännu.

Häri måste emellertid framhållas den aspekten att det också ofta finns ett starkt intresse bland ett bolags borgenärer att främja en fortsatt drift. Om vi låter staten stå utanför detta scenario, har de flesta andra borgenärer något slags infriande i bolaget som de förväntar sig avkastning från. En sådan avkastning torde inte främjas av att hastigt avsluta en verksamhet, utan snarare av att ge företaget chans att åter komma på fötter och vända en olönsam rörelse till en vinstdrivande. En lyckosam rådrumsfrist medför inte bara att säkerhet återfinns i bolaget på grund av ett fyllt kapital, utan även verksamhetens vinstgenerering kan förbättras vilket i sin tur kan öppna möjligheterna för exempelvis fler jobb. Ur det anförda kan utläsas att ABL:s regelverk, där en rådrumsfrist erbjuds, främst värnar om övriga borgenärers intressen och de samhällsekonomiska aspekterna, mer än statens möjligheter till att konkret få betalt för sina skattefordringar. Då samhällets välfärd emellertid är beroende av statsintäkterna, är statens intressen ytterst viktiga att tillgodose. Som tidigare har pekats på i uppsatsen, är risken stor för att statsförlusterna blir omfattande om staten tvångsvis ska bekosta ett företags olönsamma rörelse tills dess att konkurs blir för handen. Det torde därför vara viktigt att staten har detta extra instrument i form av företrädaransvaret att tillgå, även om dess åtgärder många gånger kan ses som absurda ur övriga borgenärers perspektiv. Det måste också vägas in att företrädaransvarets åtgärder de facto kan innebära ett bättre utfall för resterande borgenärer också, trots att de önskar avkastning på sina medel. Detta då det inte alls är säkert att en rådrumsfrist faktiskt innebär ett lyckat utfall, och om ABL:s regelverk har följts, kan inte heller ett personligt ansvar göras gällande. Detta betyder i sådana fall att det är bolagets egna tillgångar, som många gånger är uttömda, som borgenärerna ska söka utdelning genom. En utdelning som inte torde vara helt rättvisande till de medel de faktiskt investerat.

5.5 Answarets stränga karaktär

Det gäller att finna en harmoni mellan den fundamentala ansvarsfriheten som gäller för aktiebolag, och den säkerhet för skatteskuldernas inbetalning som staten återfinns i företrädaransvaret. När ansvarsbegränsningen tillämpas, är det därför av vikt att appliceringen sker på ett sätt som stämmer överens med de bakomliggande motiven då det är dessa som berättigar begränsningen. På grund av statens utsatta ställning som borgenär och dess omfattande kreditgivning, gäller det att ett snabbt och effektivt regelverk kan användas så att

det allmänna finner ett stabilt skydd. Frågan är emellertid om statens intressen av att få betalt bör gå så pass långt att företrädarna åläggs ett strikt ansvar för bolagets skatteskulder.

Det faktum att företagsamheten bör främjas har visats på vara ett ostridigt argument. Det är därför av yttersta vikt att skapa möjligheter för företagare att starta och driva företag och att begränsa alla sådana aspekter som motverkar dessa förfaranden. Ett näst intill strikt ansvar för skatteskulder torde onekligen vara en aspekt som inverkar på viljan att ta risken att starta företag. Som framhållits så anges det uttryckligen i motiven till det skatterättsliga ansvaret att tanken inte är att detta ska uppfattas som strikt. Ett strikt ansvar torde nämligen innebära en sådan inskränkning i den aktiebolagsrättsliga ansvarsfriheten som är alltför långtgående för att anses vara berättigad.

För att en bolagsföreträdare ska undgå att träffas av det skatterättsliga ansvaret för icke inbetalda skattemedel, måste denna senast före skatteskuldens förfallodag ha företagit åtgärder som innebär att bolaget avvecklas eller rekonstrueras. Rättspraxis har visat på att om ett företag haft medel att tillgå på skattens förfallodag, men använt dessa medel till att betala andra fordringar, så anses företrädarna ha förfarit med uppsåt. Ur detta kan således utläsas att det för bolagsföreträdarnas del gäller att ständigt ha kontroll över företagets ekonomi, och då speciellt vilka fordringar som finns och när dessa har förfallodag. Det sagda betyder också att skattefordringarna erhåller en typ av "förmånsrätt", eller "förtur", bland de fordringar ett bolag har för stunden. Ponera att ett bolag endast har 100 000 att betala månadens skulder med. Skulderna utgörs av dels en leverantörsfordring på 100 000 och dels en skatteskuld på 100 000. Enligt det skatterättsliga regelverket bör företrädarna, för att undvika ett personligt betalningsansvar, använda medlen till att betala skatteskulden. Används pengarna till att betala leverantörsfordringen anses nämligen företrädarna ha förfarit med uppsåt eftersom de haft pengar på förfallodagen men använt dessa till att betala en annan skuld. Detta betyder att "vanliga" leverantörer, och därigenom samtliga övriga borgenärer, på så vis hamnar i en sämre position än staten, då en icke betald leverantörsfordring inte i sig behöver betyda att personligt betalningsansvar kan påföras. För sådana fordringar är de associationsrättsliga bestämmelserna tillämpliga, vilkas applicering är beroende av helt andra förutsättningar. På grund av detta torde det många gånger vara svårt för en bolagsföreträdare att visa att denne inte handlat med uppsåt om den haft medel på förfallodagen, men betalt en annan skuld. Ansvaret enligt SFL kan därför jämföras med ett strikt ansvar, en ansvarskaraktär som dessvärre inte stämmer överens med de bakomliggande motiven till regleringen.

I motiven till det skatterättsliga företrädaransvaret anges det uttryckligen att företrädaransvaret ska vara ett sätt för staten att utkräva ett ekonomiskt solidariskt ansvar för bolagets skatteskulder, och inte ett straff. Domstolarna har emellertid tagit en sträng tolkning i anspråk, vilken inte överensstämmer med de syften som lagstiftningen från början har avsett. Att frånga motiven till en lagstiftning på detta vis torde innebära en rättssäkerhetsfråga, då förutsebarheten brister. Nu är det dessutom så att det rör sig om en problematik inom det skatterättsliga området, ett rättsområde som ständigt bör genomsyras av just förutsebarhet. Varken analogier eller tolkningar utanför en regels betydelseområde är tillåtet inom skatterätten. Det verkar emellertid vara just detta som skett vid företrädaransvarets tillämpning då domstolarna, när de applicerat de straffrättsliga rekvisiten i en skatterättslig kontext, lyckats åstadkomma ett strängare ansvar än vad som varit åsyftat. Tillämpningen av företrädaransvaret har nämligen gett företrädarna en ytterst liten möjlighet att visa på att de inte har agerat grovt oaktsamt eller uppsåtligt. Detta innebär att företrädaransvaret i princip kan ses som ett presumtionsansvar, vilket uppenbarligen inte varit avsikten då det infördes.

Dagens stränga applicering av företrädaransvaret kan därför sägas gå utöver sitt syfte och väga statens intressen tyngre än de samhällsekonomiska, en avvägning som inte stämmer överens med varken de skatterättsliga motiven eller de associationsrättsliga. Här måste emellertid påpekas att det inte är företrädaransvarets nödvändighet i sig som förnekas, utan

det är dess till synes strikta tillämpning som torde innebära en ogrundad intresseavvägning. För att åstadkomma ett ansvar som bättre stämmer överens med både lagens bakomliggande motiv och de samhällsekonomiska aspekterna, anser jag att en mjukare inställning bör intas vid tolkningen av rekvisiten.

6 Slutsats

6.1 Inledning

Här presenteras mina egna reflektioner av de tidigare förda resonemangen kring företrädaransvaret. En sammanvägning av de olika aspekterna som både talar för och emot en tillämpning av ansvaret mynnar i detta kapitel ut i en slutsats där jag redogör för min egen uppfattning kring huruvida företrädaransvaret är ett nödvändigt rättsmedel.

6.2 Statens nödvändiga intressen

Statens särställning är i min mening berättigad även då detta innebär att det finns två parallella regelsystem enligt vilka det allmänna kan påföra ett bolags företrädare personligt ansvar för skatteskulderna. Då statens kreditgivning inte bara är omfattande utan även innebär ett förfarande som inte kan föregås av prövningar kring företagets ekonomi, måste detta risktagande kompenseras av ett starkt regelverk. I annat fall anser jag att staten hamnar i ett underläge jämfört med övriga borgenärer, då dessa både har möjlighet att specifikt välja vilka bolag de vill investera i och även låta företrädarna för dessa bolag ställa säkerhet för infriandena i form av exempelvis borgensåtaganden. SFL erbjuder således ett sätt där staten kan säkerställa sina intressen i efterhand, vilket betyder att samtliga borgenärer hamnar på samma nivå eftersom resterande borgenärer säkerställer sina intressen redan innan de infriar medel i företag.

Jag anser också att företrädaransvaret är nödvändigt på grund av att de associationsrättsliga reglerna i min mening inte erbjuder ett betryggande system för att säkerställa att skatter och avgifter betalas i rätt ordning eller ger staten tillräckliga möjligheter att personligen kräva företrädarna på skatteskulderna. I händelse av att ett företags rörelse börjar gå med förlust kan borgenärerna vanligtvis välja att inte investera mer än de belopp de redan lagt in i bolaget och på så vis begränsa sitt fortsatta risktagande. Så gäller emellertid inte för staten, utan det allmännas kreditgivning fortsätter ända fram tills den dag då ett företag avslutar sin verksamhet genom likvidation eller konkurs. Därför kan effekterna av en rådrumsfrist på åtta månader bli förödande för staten, då det allmänna tvångsvis finansierar ett bolags verksamhet om inte företaget betalar in skatterna. Har företrädarna i en sådan situation till punkt och prick följt ABL:s bestämmelser kan staten inte heller åberopa ett personligt betalningsansvar för skatterna, utan går således miste om samtliga skatteskulder som hunnit förfalla inom rådrumsfristen. Jag vill därför mena på att SFL:s existens är en nödvändighet, då statsförlusterna i annat fall skulle kunna bli omfattande.

Som visats på genom rättspraxis, uppfylls rekvisiten uppsåtligen eller grovt oaktsamt tämligen enkelt. Då tanken bakom rekvisitens införande var att ansvaret *inte* skulle ses som strikt, anser jag att domstolsbedömningen har tagit ansvarspåförandet ett steg längre än vad syftet med lagstiftningen varit från början. Jag håller med om att det torde vara nödvändigt att kunna påföra ett ansvar där en verksamhet är så pass olönsam att skatten inte kan betalas, då en sådan fortsatt drift egentligen inte ligger i intresset hos någon av parterna. Men så som reglerna om företrädaransvaret tillämpas idag, kan det nästan sägas att det föreligger ett presumtionsansvar att företrädaren har uppträtt med grov oaktsamhet eller uppsåt, vilket inte bör ses som en rimlig utgångspunkt. Enligt dagens ordning, innebär företrädaransvaret många gånger att en bolagsföreträdares goda vilja att vända en krisartad situation till en lönsam verksamhet istället betyder att ett betalningsansvar görs gällande. Ur denna synvinkel måste det associationsrättsliga regelverket anses ha utformats på ett mer tillfredsställande sätt. Det som de facto sker på grund av det skatterättsliga företrädaransvarets utformning, blir ju

närmast att företrädarna måste välja att skydda sig själva och sina intressen framför att skydda företaget och dess fortsatta drift.

Sammantaget så anser jag ändå att det skatterättsliga företrädaransvaret är motiverat och att dess existens är en nödvändighet. Dess verkningar som påtryckningsmedel har inte bara en stark preventiv effekt utan innebär även ett sätt för staten att hamna på samma nivå som övriga borgenärer. Jag vill emellertid inte ställa mig bakom den tillämpning av ansvaret som utmynnat i att detta idag anses vara ett strikt ansvar, då detta inte är i harmoni med lagens syfte. Min uppfattning är att ett mjukare förhållningssätt till de subjektiva rekvisitens applicering bör intas för att åstadkomma ett utfall som är i samklang med lagens bakomliggande motiv och därför innebär en än mer berättigad avvägning mellan statens och övriga borgenärens intressen.

7 Referenslista

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 2012/13:65, *Förkortad tid för styrelseledamöters personliga betalningsansvar*

Prop. 2010/11:165, *Skatteförfarandet*

Prop. 2006/07:70, *Några aktiebolagsrättsliga frågor*

Prop. 2004/05:85, *Ny aktiebolagslag*

Prop. 2002/03:128, *Företrädaransvar m.m.*

Prop. 2000/01:150, *Likvidation av aktiebolag m.m.*

Prop. 1996/97:100, *Ett nytt system för skattebetalningar m.m.*

Prop. 1993/94:50, *Fortsatt reformering av företagsbeskattningen*

Statens offentliga utredningar

SOU, 1965:23, *Uppbördsfrågor*

SOU, 1983:23, *Lag om skatteansvar, delbetänkande av utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser*

SOU, 2002:8, Företrädaransvar, betänkande av utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer

SOU, 2009:58, *Skatteförfarandet, slutbetänkande av skatteförfarandeutredningen*

Direktiv

Dir. 2000:89, *Betalningsansvar för företrädare för juridiska personer*

Rättsfallsregister

Högsta domstolen

NJA 2012 s. 858
NJÄ 2009 s. 210
NJÄ 2009 s. 221
NJÄ 1993 s. 81
NJÄ 1993 s. 484
NJÄ 1988 s. 620
NJÄ 1985 s. 13
NJÄ 1982 s. 244
NJÄ 1981 s. 1014
NJÄ 1979 s. 555
NJÄ 1977 s. 711
NJÄ 1974 s. 423
NJÄ 1974 s. 297
NJÄ 1973 s. 587
NJÄ 1973 s. 544
NJÄ 1972 s. 115 I
NJÄ 1971 b 27
NJÄ 1971 s. 296 I, II, III
NJÄ 1970 s. 3
NJÄ 1969 s. 326
NJÄ 1957 s. 757
NJÄ 1957 s. 761
NJÄ 1947 s. 647

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 4950-12

Regeringsrätten

RÅ 2008 ref. 75
RÅ 2007 ref. 48

Hovrätterna

Mål nr T 1272/89
Mål nr T 1243-10
Mål nr 1929-12
RH 1996:114
RH 1987:143

Litteratur

- Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag*, femte upplagan, Stockholm 2005
- Ax, Christian, Johansson, Christer, Kullvén, Håkan, *Den nya ekonomistyrningen*, upplaga 4, Malmö 2004
- Bergström, Clas, Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, upplaga 3, Stockholm 2009
- Dahlman, Christian, *Neutralitet i juridisk forskning*, upplaga 1:1, Lund 2006
- Dahlman, Christian, *Rätt och rättfärdigande – en tematisk introduktion till allmän rättslära*, upplaga 2:1, Lund 2010
- Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, Stockholm 2012
- Greve, Jan, *Ekonomistyrning, principer och praxis*, upplaga 1, Lund 2009
- Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen, studier i förmögenhetsrätt*, Visby 2001
- Johansson, Svante, *Associationsrätten, en introduktion*, upplaga 3, Stockholm 2007
- Löfgren, Kent, Lagerstedt, Anders, Persson Österman, Roger, Svensson, Bo, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, upplaga 4:1, Stockholm 2012
- Melander, Jan, Samuelsson, Joel, *Tolkning och tillämpning*, Uppsala 2002
- Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod*, upplaga 1:1, Stockholm 1995
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, upplaga 1:1, Stockholm 1995
- Peczenik, Aleksander, *Juridikens metodproblem*, upplaga 2, Stockholm 1980
- Peczenik, Aleksander, *Juridisk argumentation*, Stockholm 1990
- Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Uppsala 2007
- Sandgren, Claes, *Vad är rättsvetenskap?*, Stockholm 2009
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, ämne, material, metod och argumentation*, andra upplagan, Stockholm 2007
- Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, upplaga 3, Stockholm 2010
- Simon, A, Herbert, *Administrativt beteende, (originaltitel: Administrative behaviour, a study of decision-making process in administrative organization)*, Falköping 1971

Smiciklas, Martin, *Associationsrättens grunder, bolag, föreningar och stiftelser*, upplaga 3, Lund 2006

Strahl, Ivar, *Makt och rätt*, upplaga 12, Uppsala 2009

Strömberg, Håkan, *Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform*, upplaga 3, Lund 1999

Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning, en lärobok i allmän rättslära*, upplaga 5:1, Stockholm 1996

Svernlöv, Carl, *Styrelse- och VD-ansvar i aktiebolaget, en introduktion*, Stockholm 2008

Artiklar

Karlsson-Tuula, Marie, *Bolagsrättsliga åtgärder vid insolvens*, Ny juridik, 2012, s. 49-62

Möller, Lars, *Genomsyn av rättshandlingar*, Skattenytt 2011, s. 529-535

Nordquist, Richard, *Förarbetenas rättskällestatus – ett historiskt perspektiv*, Juridisk Publikation, 2011, s. 141-147

Olstedt, Caroline, Pehrsson, Lars, Styrbjörn Gärde Advokatbyrå, *Styrelseansvar i omvandling?*, Ny Juridik, 1997, s. 55-89

Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning, 2005, s. 249-272

Persson Österman, Roger, Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvar*, Svensk Skattetidning, 2009, s. 85-103

Persson Österman, Roger, Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport från Svenskt Näringsliv, 2013

Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, Svensk Juristtidning, 1994, s. 136-178

Internetadresser

Sveriges Riksbank. Herbert A. Simon, nobelpristagare i ekonomi.
<http://www.riksbank.se/sv/Riksbanken/Ekonomipriset/>, (hämtad 2014-05-22)