



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Fredrika Karlsson

Det skatterättsliga företrädaransvaret Ett hinder mot företagsamheten?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Uppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Sverker Jönsson

Termin: HT2015

Innehåll

SUMMARY	5
SAMMANFATTNING	7
FÖRKORTNINGAR	8
1 INLEDNING	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsning	10
1.4 Metod och Material	10
2 DET SKATTERÄTTLIGA FÖRETRÄDARANSVARET	12
2.1 Rättsutveckling	12
2.2 Omfattning	14
2.3 Kritisk tidpunkt	15
2.4 Företrädare	15
2.4.1 Legaldefinition	15
2.4.2 Legal och faktisk företrädare	16
2.4.3 Solidariskt ansvar	18
2.5 Uppsåt eller grov oaktsamhet	18
2.6 Ansvarsfrihet	19
2.7 Förfarandet	20
2.7.1 Skatteverkets utredning	20
2.7.2 Överenskommelse om betalningsskyldighet	21

3	DET AKTIEBOLAGSRÄTTSLIGA FÖRETRÄDARANSVARET	22
3.1	Kapitalskydd	22
3.1.1	Åtgärder	22
3.1.2	Företrädare	23
3.1.3	Den kritiska tidpunkten	23
3.1.4	Exculpering	24
3.2	Övriga borgenärskyddsregler	25
4	BEHOVET AV ETT SKATTERÄTTSLIGT FÖRETRÄDARANSVAR	26
4.1	Motivering	26
4.1.1	Staten väljer inte sina gäldenärer	26
4.1.2	Skattesmitning	26
4.1.3	Skatteplanering	27
4.2	Jämförelser med andra rättsinstitut	27
4.2.1	Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret	27
4.2.2	Statens förmånsrätt	27
5	FÖRETRÄDARANSVARET UR ETT FÖRETAGSAMHETSPERSPEKTIV	29
5.1	Kritik i doktrin	29
5.1.1	Utredningsbehov	29
5.1.2	Parallella regelsystem	29
5.1.3	Stränga krav på insikt och handlande	30
5.2	Samhällsekonomiska effekter	30
5.2.1	Intressentmodellen	30
5.2.2	Rishtagande och företagsamhet	31
5.2.3	Lagregler som tillväxthinder	31

6 ANALYS	33
6.1 Intressen	33
6.2 Reglernas utformning	34
7 AVSLUTNING	36
7.1 Slutsatser	36
7.2 Företrädaransvarets framtid	36
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	37
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	40

Summary

Personal liability according to Swedish tax law (2011:1244) means that the company's agents are at risk of personal liability for the company's tax debts if the company has failed to pay its tax debts on the date of payment. Personal liability can be avoided if the company is liquidated no later than on the date of payment. The agent can be granted discharge during special conditions, mainly due to poor health combined with high age.

The Swedish Companies act (2005:551) also contains personal liability regulation. The main difference between the two legal frameworks is that the tax regulation can be applied immediately on the date of payment while the personal liability, due to the Swedish Companies act, is linked to preventive arrangements: creating a balance sheet for liquidation purposes and convening general meetings of shareholders.

The special regulation of taxes is motivated by the fact that the Swedish state can not choose its creditors and that it is necessary to prevent tax evasion. There has been a lot of criticism of the two separate regulations, saying they create uncertainty about the use of the rules. Furthermore, the tax regulation is considered to be too strict concerning the agents knowledge of the company as well as the early point in time on which personal liability is enforced.

The Stakeholder theory shows that it is vital for the survival of a company to be able to choose between different stakeholder interests, for example between the state, suppliers and shareholders. The tax regulation limits this possibility. Furthermore, the fact that people are risk averse makes it less valuable to run a business if the legal consequences are strict, since the risks become higher. Recently, the negative effects of laws and rules on financial growth have been observed. The government has launched several investigations in order to reduce the amount of legal rules affecting entrepreneurs. In spite of this, 27 % of Swedish company representatives considered laws and rules to be an obstacle of financial growth in 2014.

The purpose of this essay is to investigate personal liability through a business perspective. The analysis takes into consideration both how business owner's interests are valued and how the state's interest in an efficient legislation is met.

Sammanfattning

Det skatterättsliga företrädaransvaret innebär att bolagets företrädare påförs personligt betalningsansvar när dess skatteskulder förfaller till betalning om företaget inte har börjat avvecklas. Företrädaren kan gå fri från ansvar under vissa omständigheter, främst med hänsyn till sjukdom i kombination med ålder. Den största skillnaden mellan skatterättsligt och aktiebolagsrättsligt företrädaransvar är att det skatterättsliga infaller i direkt anslutning till förfallodagen medan det aktiebolagsrättsliga är kopplat till förebyggande åtgärder, nämligen upprättande av kontrollbalansräkning och kallelse till bolagsstämmor.

Det skatterättsliga företrädaransvaret motiveras av att staten inte kan välja sina borgenärer, att det förebygger skattesmitning och att regleringen omfatta hela skattesystemet för att undgå skatteplanering. Skatterättsligt företrädaransvar har kritiserats då att två parallella regelsystem skapa osäkerhet om reglerna ska tillämpas. Dessutom anses företrädaransvaret ställa alltför höga krav på företrädarnas insikt i bolaget. Vidare anses personligt betalningsansvar infalla för tidigt.

Intressentmodellen visar att ekonomistyrning genom att prioritera olika intressenters intressen är nödvändig för företags överlevnad. Det skatterättsliga företrädaransvaret inskränker denna möjlighet. Vidare visar förhållandet att människor är riskaverta att det blir mindre gynnsamt att driva företag ju strängare påföljderna, och därmed högre riskerna, är. På senare tid har lagar och reglers negativa inverkan på tillväxten uppmärksammas. Regeringen har tillsatt flera utredningar för att minska antalet regler som påverkar företagare. Trots detta ansåg 27 % av svenska företrädare att lagar och regler är ett hinder för tillväxt år 2014.

Uppsatsen har tagit sikte på att utreda företrädaransvaret ur ett företagsekonomiskt perspektiv. Analysen tar hänsyn till hur företagares intressen värderas och hur statens intresse av en effektiv lagstiftning ska tillgodoses.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
EU	Europeiska unionen
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
NNR	Näringslivets regelnämnd
NSD	Näringslivets skattedelegation
SBL	Skattebetalningslagen
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En av grundpelarna inom svensk aktiebolagsrätt är att aktieägare inte hålls personligt betalningsansvariga för bolagets skulder.¹ Regeln är emellertid inte utan undantag. Företrädaransvar medför att bolagets företrädare kan åläggas betalningsansvar under särskilda förutsättningar. För närvarande finns två lagreglerade typer av företrädaransvar. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret omfattar regler som skyddar aktiekapitalet, s.k. kapitalskydd.² Det skatterättsliga företrädaransvaret aktualiseras om företrädaren med uppsåt eller av grov oaktsamhet inte har följt vissa skatteregler.³

Det skatterättsliga företrädaransvaret är omdebatterat och det har ifrågasatts om det är legitimt att staten, genom mer förmånlig reglering, har lättare att driva in skulder än övriga borgenärer. Det har också gjorts gällande att särregleringen har en negativ inverkan på den svenska företagsamheten.⁴ I april i år gav riksdagen regeringen i uppdrag att se över det skatterättsliga företrädaransvaret. Regeringen skulle särskilt beakta om regleringen har tillämpats för hårt och om företrädaransvaret bör ändras med hänsyn till rättssäkerheten, bättre villkor för att starta och driva eget företag samt för att förhindra att likvida företag avvecklas.⁵

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är att ge läsaren en tydlig och övergripande bild av det skatterättsliga företagaransvaret. Ytterligare ett syfte är att undersöka om gällande rätt är ändamålsenligt och, om så inte är fallet, förslå och värdera förslag om hur företrädaransvaret kan förändras. Det skatterättsliga företrädaransvaret kommer

¹ 1 kap. 3 § aktiebolagslagen (ABL)

² 25 kap. 13-20a § ABL

³ 59 kap. 12-15 § skatteförfarandelagen (SFL)

⁴ Persson Österman, Roger och Svernlöv, Carl, Skatterättsligt företrädaransvar- fiskal gräddfil utan legitimitet?, s 72ff.

⁵ 2014/15:SkU20, s 37.

behandlas utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv. Uppsatsen besvarar följande frågeställningar:

- I. Hur ser det skatterättsliga företrädaransvaret ut?
- II. Vilket behov fyller reglerna?
- III. Är reglerna ändamålsmässiga?
- IV. Bör gällande rätt förändras och, i så fall, hur ska rätten förändras?

1.3 Avgränsning

Uppsatsen behandlar det skatterättsliga företrädaransvaret ur ett företagsekonomiskt perspektiv. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret har redogjorts för i jämförande syfte. Övriga borgenärsskyddsregler endast benämns kortfattat då dessa regler ger perspektiv på företrädaransvarets funktion men i övrigt är irrelevant för frågeställningen.

Uppsatsen är begränsad till att redogöra för legala och faktiska företrädare och fördjupar sig inte i problematiken som uppstår när andra företrädare, såsom likvidatorer eller dödsbosägare, påförs personligt betalningsansvar.

Det skatterättsliga företrädaransvaret har fått intressant kritik på många punkter. De processrättsliga aspekterna av företrädaransvaret är lika intressanta som dess materiella utformning men har utelämnats till förmån för en djupare utredning av de företagsekonomiska effekterna. Av samma anledning utelämnas komparativa studier.

1.4 Metod och Material

Det skatterättsliga företrädaransvaret är undersökt enligt traditionell rättsvetenskaplig metod. Utredningen i gällande rätt grundar sig främst på förarbeten men även på rättspraxis, doktrin och myndighetstryck. Det ska framhållas att Skatteverket, som handläggande myndighet, kan låta egna intressen spegla dokumentet. Eftersom Skatteverket är en statlig myndighet bör nämnda förhållande inte påverka deras trovärdighet märkvärt.

Det skatterättsliga företrädaransvarets behov och effekter har utretts genom att undersöka bedömningar av det företrädaransvaret i såväl förarbeten som rapporter och

artiklar. Svenskt Näringsliv har som uppgift att verka för svenska företags tillväxt. Det får därmed antas att de har bakomliggande intressen som kan komma till uttryck i deras rapport. Författarna till rapporten har använt sig av en stor mängd rättsfall och empiriska undersökningar. Vidare är deras slutsatser är väl underbyggda. Rapporten får således anses tillförlitlig.

Vid behandlingen av företrädaransvaret ur ett företagsekonomiskt perspektiv har litteratur inom ekonomistyrning och finansiell ekonomi använts. Finance, Den nya ekonomistyrningen och Economic and financial decisions under risk används som kurslitteratur på Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet och får därmed anses trovärdiga.

2 Det skatterättsliga företrädaransvaret

2.1 Rättsutveckling

Aktiebolag uppstod som bolagsform i mitten av 1800-talet. På den tiden var aktieägarnas betalningsfrihet inte lagreglerad utan etablerades genom sedvana. Domstolarna erkände aktieägarnas ansvarsfrihet under en kort period innan rättsområdet lagreglerades.⁶ Sveriges första aktiebolagslag stadfästes 1848. Lagen innehöll bara 15 paragrafer. Den stadgade bl.a. att konungen måste godkänna bolaget för att aktieägarna skulle åtnjuta ansvarsfrihet. Lagen innehöll dock inget förbud om att bilda aktiebolag utan konungens godkännande.⁷ Under sent 1800-tal ville kreditgivarna sällan låna ut pengar till aktiebolag utan säkerhet. Styrelseledamöterna gick därför ofta i borgen för företagets skulder.⁸

Fram till 1947 betalade såväl juridiska som fysiska personer skatt i efterhand. Det var ofta svårt att förutsäga skattens storlek och inkomsten var inte sällan högre vid inkomstförvärvet än vid betalningstidpunkten. Svårigheterna medförde att de skattskyldiga kunde få besvär att betala och det allmänna riskerade att inte få in skatten. Uppbördsberedningen tillsattes därför 1944.⁹ Beredningen förslög att ett källskattesystem skulle inrättas enligt vilken skattebetalaren skulle betala preliminär skatt för inkomståret i samband med att inkomsten förvärvades.¹⁰ I NJA 1957 s.757 I och II var frågan huruvida ett företags ställföreträdare kunde hållas ansvariga att betala skadestånd till staten p.g.a. företagets underlåtelse att betala skatt på de anställdas löner. Högsta domstolen (HD) slog fast att ställföreträdarna endast kunde hållas ansvariga enligt aktiebolagsrättsliga regler, d.v.s. om brott hade begåtts.

⁶ Bergström, Clas och Samuelsson, Per, Aktiebolagets grundproblem, s 47.

⁷ 1848 års lag om aktiebolag 1, 10-11 §§

⁸ Arleback, Sven Olof, Från ägarmakt under ansvar till företagsledarmakt, s 304.

⁹ SOU 1945:27 s 148f.

¹⁰ Prop. 1945:370 s 89.

Det skatterättsliga företrädaransvaret introducerades till den svenska rätten år 1968. Uppbördsutredningen misstänkte att fåmansbolag inte sällan utnyttjade systemet för att undgå att betala skatt. Fåmansbolag drevs ofta vidare trots att de borde träda i likvidation enligt ABL:s regler (kapitalskydd och skadeståndsansvar).¹¹ Utredningen ansåg att det vore alltför långtgående att påföra ställföreträdare solidariskt betalningsansvar för bolagets skatteförpliktelser. Med hänsyn till att straffansvar för s.k. uppbördsbrott endast kunde utkrävas vid grov oaktsamhet eller uppsåt ansåg man att samma krav borde ställas vid betalningsansvar. Med det sagt ansågs det inte nödvändigt att ställföreträdaren åläggs personligt betalningsansvar vid alla situationer som densamme åläggs straffansvar, utan betalningsskyldigheten bör kunna jämkas eller efterges vid särskilda skäl.¹² Mot denna bakgrund infördes bestämmelser om företrädaransvar i uppbördsförordningen¹³. Uppbördsförordningen bytte namn till uppbördslagen 1974.¹⁴ Lagen behöll företrädaransvaret för källskatt. Företrädaransvaret utvidgades successivt till att omfatta andra skatter, såsom arbetsgivaravgifter, moms, punktskatt och tull.¹⁵

I samband med att företrädaransvaret överfördes till skattebetalningslagen (SBL) 1997 utfördes en del lagändringar. Till att börja med utvidgades företrädaransvaret till att omfatta alla skatter som ingår i skattekontosystemet, vilket innebar att t.ex. bolagsskatten inkluderades. Förändringen motiverades av att företrädaren inte ska kunna undgå ansvar genom skatteplanering och av att ärendenas handläggning skulle förenklas. De subjektiva rekvisiten, grov oaktsamhet eller uppsåt, som krävdes enligt bestämmelsens tidigare lydelse ersattes av objektiva rekvisit. Utredningen förändrade inte bestämmelsens lydelse genom ombildningen, men flertalet av remissinstanserna ansåg att förändringen skulle medföra en striktare tillämpning av reglerna. Befrielsegrunderna förändrades inte. Dessutom togs medhjälpande makes betalningsansvar bort och beslut om betalningsansvar skulle hädanefter fattas av allmän domstol.¹⁶

¹¹ SOU 1965:23 s 181.

¹² SOU 1965:23 s 185ff.

¹³ Uppbördslag (1953:272)

¹⁴ 1974:771

¹⁵ Prop. 1996/97:100 s 434.

¹⁶ Prop. 1996/97:100 s 437- 446.

År 2002 fördes återigen en diskussion om huruvida rekvisiten i bestämmelsen bör vara subjektiva eller objektiva. Argumenten var desamma som i 1997 års utredning, d.v.s. att subjektiva rekvisit är straffrättsligt betingade medan objektiva kriterier ger bestämmelsens en annan lydelse än i uppbördslagen. Utredningen ansåg emellertid argumenten för subjektiva rekvisit väga tyngre och kraven på grov oaktsamhet eller uppsåt återinfördes.¹⁷ År 2004 flyttades förfarandet från allmän domstol till förvaltningsdomstol. Som skäl anfördes främst möjligheten att handlägga skattesskyldighet och företrädaransvar i samma mål, vilket är fördelaktigt ur konfliktreducerande och processekonomisk synpunkt. Lagrådet ansåg inte att dessa skäl var tillräckliga.¹⁸

När skatteförfarandelagen infördes 2011 flyttades reglerna om företrädaransvar dit. 12:6 § Skattebetalningslagen ersattes av 59:12-13 § SFL. Skatteförfarandeutredningen såg inte över reglerna om företrädaransvar. Det innebär att reglerna senast utreddes 2002.¹⁹ Bestämmelserna i SBL och SFL stämmer överens utom i avseendet att de nya reglerna inte anses omfatta ränta före ansvarsbeslutet.²⁰

2.2 Omfattning

Som framgår av 2.1 har företrädaransvaret utvecklats från att enbart omfatta skatt på arbetstagarens löner till att omfatta alla skatter som ingår i skattekontosystemet.²¹ Med skattesystemet avses skatter enligt SFL²², till exempel skatt enligt inkomstskattelagen, fastighetsskattelagen och punktskatter.²³

I SFL har företrädaransvaret delats in i tre bestämmelser. 59 kap. 12 § tar sikte på underlåtenhet att göra skatteavdrag eller att anmäla F-skatt. Anmälningsskyldigheten gäller endast om parterna står i uppenbart anställningsförhållande och det stått klart för arbetsgivaren.²⁴ Beviskraven är högt ställda.²⁵ Den andra bestämmelsen, 59 kap.

¹⁷ Prop. 2002/03:128 s 25f.

¹⁸ Prop. 2002/03:128 s 29f.

¹⁹ Prop. 2010/11:165 s 506.

²⁰ Prop. 2010/11:165 s 559. Se även Ottosson, Sarah, Det skatterättsliga företrädaransvaret

²¹ Prop. 1996/97:100 s 434.

²² Dåvarande SBL, Prop. 1996/97:100 s 439.

²³ För fullständig uppräknning, se Forssén, Björn, Företrädaransvar, s 16f.

²⁴ 10 kap. 14 § SFL

13 §, omfattar underlåtenhet att betala in skatter och avgifter. Den sista typen av företrädaransvar återfinns i 59 kap. 14 §. Bestämmelsen omfattar situationer då den juridiska personen med avsikt lämnat felaktig information, vilket lett till att företaget tillgodoräknat sig för hög mervärdesskatt eller punktskatt. Till skillnad från skattebetalningslagens regler gäller den även återbetalning av för hög summa på grund av felaktig uppgift.²⁶

2.3 Kritisk tidpunkt

Betalningsskyldigheten uppstår vid tidpunkten för avdrag, anmälan eller betalning.²⁷ Underlåtenhet att göra skatteavdrag inträder vid den tidpunkten då avdraget skulle gjorts, närmare bestämt när ersättning för arbete, ränta m.m. betalats ut.²⁸ Vad gäller anmälan är företrädaransvaret knutet till sista anmälningsdag, vilket är den dag då arbetsgivardeklarationen ska lämnas in.²⁹ Företrädaransvar efter utebliven betalning infaller på skattefordringens förfallodag.³⁰

2.4 Företrädare

2.4.1 Legaldefinition

Som framkommit i 1.1 är det ett aktiebolags företrädare, inte dess aktieägare, som riskerar personligt ansvar om förutsättningarna i 59 kap. 12 § SFL är uppfyllda.

Bestämmelsen innehåller ingen legaldefinition av företrädarbegreppet.

Företrädarbegreppet har istället specificerats i praxis och förtydligats i förarbeten.³¹

När 2002 års utredning om företrädaransvar föreslog en legaldefinition formulerades begreppet som en person som är skyldig att informera sig om bolagets skötsel och har bestämmande inflytande i företaget. Utredningen avsåg inte tillföra något nytt till begreppet utan grundade dess definition på tidigare praxis. Remissinstanserna förhöll

²⁵ RÅ 2003 ref. 91

²⁶ Prop. 2010/11:165 s 1007.

²⁷ 59 kap. 12-13 § SFL

²⁸ Prop. 2010/11:165 s 1005.

²⁹ Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen m.m. En kommentar, kommentar till 59 kap. 12 §

³⁰ Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandelagen m.m. En kommentar, kommentar till 59 kap. 13 §

³¹ Simon-Almendal, Theresa, Företrädaransvar, s 42.

sig kritiska till införandet av en legaldefinition och menade att en sådan inte kunde föras in utan att begreppet utvidgades eller inskränktes. Regeringen tog åt sig kritiken och ansåg att det inte förelåg tillräckliga skäl för att införa en definition.³² Trots att företrädarbegreppet inte är definierat i lag är begreppet genom praxis tydligt idag.³³

2.4.2 Legal och faktisk företrädare

Företrädaransvaret kan omfatta såväl legala företrädare som faktiska företrädare. Med legala företrädare åsyftas bolagets styrelse och den verkställande direktören.³⁴ Med hänsyn till deras arbetsuppgifter anses vara utrett att dessa omfattas av företrädaransvaret.³⁵ Styrelsen kan inte undkomma sitt ansvar genom överlåta ansvaret, till exempel genom delegation eller utfärdande av fullmakt.³⁶ HD har vid skilda tillfällen prövat om en styrelseledamot vars uppdrag endast är av formell natur kan hållas betalningsansvarig.³⁷ I NJA 1974 s.297 bestod bolagets styrelse av en kvinna och hennes svärdotter. Kvinnans make hade ensamt ansvarat för den omedelbara ledningen av företaget och för fullgörandet av bolagets förpliktelser gentemot det allmänna. Hustruns ansvar hade begränsats till att skriva ut vissa fakturor i hemmet. HD anförde att en styrelseledamot inte kan frigöra sig från ansvar genom att åberopa att hon inte förstått uppdraget eller att det varit av formell natur. En styrelseledamot är dessutom skyldig att företa undersökning vid misstanke om att förpliktelserna mot det allmänna inte kommer kunna fullgöras. Domstolen ansåg emellertid, beaktat kvinnans starkt begränsade ansvar i bolaget, att kvinnan inte borde påföras betalningsansvar. Hon hade inte heller varit oaktsam genom att inte företa utredning av bolaget.

Legala företrädare kan alltså påföras betalningsansvar eftersom deras uppdrag är av sådan art. Även andra personer kan påföras företrädaransvar om de kan ses som faktiska företrädare. Vid bedömningen är personens faktiska maktposition och hans eller hennes möjlighet att påverka bolagets förvaltning avgörande.³⁸ I praxis har fästs

³² Prop. 2002/03:128 s 24.

³³ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s 43.

³⁴ 8 kap. 35-36 § ABL

³⁵ Prop. 2002/03:128 s 24f.

³⁶ Prop. 2004/05:85 s.310

³⁷ Se t.ex. NJA 1974 s.297, NJA 1973 s.544

³⁸ Prop. 2002/03:128 s 24.

stor vikt vid om personen genom aktieinnehav har betydande ekonomiskt intresse och juridiskt inflytande i bolaget.³⁹ Domstolen har även ansett att faktiskt företrädaransvar har förelegat vid innehav av generalfullmakt.⁴⁰ Dessutom kan andra faktorer, som att en person ansvarar för driften eller arbetsledningen i bolaget, att hen uppfattas som högsta chef av de anställda eller att personen representerar företaget gentemot det allmänna medverka till att personen bedöms vara faktiskt företrädare.⁴¹

Högsta domstolen har i ett par domar utvecklat mellanmansrätten och gett riktlinjer för när personer kan binda aktiebolag gentemot en avtalspart. Begreppen tillitsfullmakt och chefsfullmakt har introducerats. Detta kan även ha påverkat synen på vem som är faktisk företrädare.⁴²

Frågan om likvidators företrädaransvar är aktuell idag då kammarrätten i en dom från början av 2015 nyligen har beviljats prövningstillstånd.⁴³ I målet hade en advokat tillsatts som likvidator från januari 2012. Bolaget hade dragit på sig stora skatteskulder som förföll till betalning i mars samma år. Kammarrätten ansåg att advokaten borde ha insett att bolaget skulle försättas i konkurs med tanke på att han hade erfarenhet av att vara likvidator och konkursförvaltare. Domstolen ansåg, med hänvisning till RÅ 2007 ref. 48, att förhållandet att han inte försatte bolaget i konkurs direkt inte påverkade statens möjligheter att få betalt är irrelevant.⁴⁴ Hovrätten har tidigare påfört en likvidator företrädaransvar under liknande förutsättningar. I det målet ansåg domstolen att likvidatorn hade samma ställning som en styrelse skulle ha haft och att han därmed inte kunde överlåta ansvaret genom att ge i uppdrag åt annan person att sköta företagets omedelbara ledning.⁴⁵

³⁹ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s 46.

⁴⁰ RÅ 2002 ref. 75

⁴¹ Skatteverket, Handledning för företrädaransvar (SKV 443), s 29.

⁴² NJA 2013 s.659, NJA 2014 s. 614

⁴³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7403-14, Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 2680-15

⁴⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7403-14

⁴⁵ Hovrätten i Västra Sverige, T 5/83

2.4.3 Solidariskt ansvar

När en företrädare påförts företrädaransvar är han solidariskt betalningsansvarig tillsammans med bolaget.⁴⁶ Det finns inga hinder mot att göra flera företrädare ansvariga. I detta avseende görs ingen skillnad mellan legala och faktiska företrädare.⁴⁷ När flera företrädare finns fördelas betalningsansvaret vanligtvis jämt mellan dem.⁴⁸ I doktrin har framförts att företrädaransvaret kan delas olika om företrädarna har olika stort aktieinnehav eller om ansvaret är uppdelat inom bolaget.⁴⁹

2.5 Uppsåt eller grov oaktsamhet

För att företrädaransvar ska infalla krävs att företrädaren genom uppsåt eller grov oaktsamhet inte gjort skatteavdrag eller betalat in skatt i tid.⁵⁰ Skatteverket anser att uppsåt föreligger när bolaget underlåtit att betala skatt trots att pengar fanns tillgängligt på eller strax innan förfallodagen. Vid fall av grov oaktsamhet har företrädaren drivit verksamheten vidare trots att hen med hänsyn till uppdragets art och omfattning borde insett att det inte skulle finnas pengar på förfallodagen.⁵¹

Högsta Domstolen har tolkat bestämmelsen som att företrädaren ska ha gjort allt som rimligen kan krävas för att skydda borgenärerna.⁵² I förarbetena har inledande av företagsrekonstruktion ansetts vara sådan åtgärd.⁵³ Domstolen har dömt ut företrädaransvar på grund av grov vårdslöshet i flera fall. I NJA 1969 s.326 ålades den verkställande direktören företrädaransvar då han drivit vidare företaget trots att han hade anledning att anta att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina förpliktelser enligt dåvarande uppbördsförordningen. I RÅ 2006 not. 192 inledde en styrelseledamot sitt uppdrag när bolaget befann sig i ekonomiska svårigheter. Han ansågs ha agerat grovt vårdslöst genom att förlita sig på den verkställande direktören och inte själv informerat sig om bolagets ekonomiska situation. I RÅ 2007 ref. 48

⁴⁶ 59 kap. 12-13 § SFL

⁴⁷ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3836-07

⁴⁸ NJA 2009 s.221

⁴⁹ Larsson, Ylva och Morgell, Nils-Bertil, Företrädaransvar och regressrätt, Skattenytt 2015, s 233f.

⁵⁰ 59 kap. 12-13 § SFL

⁵¹ Skatteverket, Handledning för företrädaransvar (SKV 443), s 37.

⁵² Morgell, Nils-Bertil, Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen, Skattenytt 2009, s 195

⁵³ Prop. 1996/97:100 s 443.

fäste rätten ingen vikt vid att bolaget hade avvecklats för att maximera borgenärernas avkastning. Trots att avvecklingen inte påverkat det allmännas möjlighet att få betalt och inte hade gått med förlust kunde företrädaren inte undgå betalningsansvar.

Det finns även exempel på mål då domstolen inte ansett att grov vårdslöshet har förelegat. NJA 1977 s.771 handlar om ett familjeföretag där företrädaren hade fortsatt driften av bolaget trots en dålig ekonomisk ställning. I målet hade bolaget preliminärt beviljats ett banklån. Då banklånet senare inte kunde medges på grund av bolagets försämrade ekonomi bedömde rätten att företrädaren inte förfarit grovt vårdslöst. I NJA 1985 s.13 hade den verkställande direktören fortsatt driften av företaget och betalat utgifter i den löpande verksamheten framför skatt. Domstolen ansåg inte att företrädaren hade varit grovt vårdslös eftersom han agerade på inrådan av sin advokat.

2.6 Ansvarsfrihet

En företrädare får helt eller delvis befrias från ansvar om det finns särskilda skäl.⁵⁴ Möjlighet till ansvarsfrihet uppstod i uppbördslagen utformat som jämkning.⁵⁵ I frågan om ansvarsfrihet har inte mycket framkommit i förarbetena utan bedömningen görs främst med vägledning av praxis.⁵⁶

Mot bakgrund av förarbetenas ändamålsöverväganden kan jämkning komma i fråga när företrädaren är anställd utan ägarintresse.⁵⁷ I NJA 1973 s.554 eftergavs betalningsansvaret trots att den legala företrädaren innehavt halva aktieinnehavet. Detta berodde på att han haft begränsat inflytande, att han tagit uppdraget som styrelseledamot i en utsatt situation och att han hade vidtagit åtgärder när företagets ekonomiska ställning kom honom tillkänna. I praxis har även hänsyn tagits till begränsad betalningsförmåga i kombination med sjukdomstillstånd och ålder. I NJA 1972 s. 115 I beaktade HD att företrädaren var 62 år och att han hade en sjukdom som hindrade eller starkt begränsade hans möjligheter att arbeta. Dessutom hade han redan gjort avbetalningar på skatten, vilket visade betalningsvilja. Domstolen sänkte beloppet. I HFD 2013 ref. 75 II led företrädaren av stark depression som, i

⁵⁴ 59 kap. 15 § SFL

⁵⁵ Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandelagen m.m. En kommentar, kommentar till 59 kap. 15 §.

⁵⁶ NJA 1971 s.296

⁵⁷ NJA 1971 s.296

kombination med ålder, gjorde det osannolikt att han skulle få ett arbete igen. Domstolen ansåg att förhållandet utgjorde grund för ansvarsfrihet, men eftersom betalningsunderlåtelse pågått under en längre tid saknades stöd för att sätta ned beloppet helt.

Domstolen har även prövat flera faktorer som inte har lett till ansvarsbefrielse. Jämkning med hänvisning till företrädarens dåliga ekonomiska situation skulle ofta medföra ansvarsfrihet och bör därmed inte tillåtas.⁵⁸ Detsamma gäller om företrädaren lidit personlig ekonomisk förlust på grund av kapitaltillskott i bolaget.⁵⁹ Vidare har jämkning inte medgivits då bolaget drivits vidare med hänsyn till de anställda och marknadsläget i orten eftersom sådana initiativ måste tas av de samhälleliga organ och inte den enskilda företagaren.⁶⁰

Slutligen finns faktorer som medför att ansvarsfrihet är uteslutet. Upprepade försummelser som tidigare lett till företrädaransvar visar normalt att jämkning inte kan bli aktuellt under normala omständigheter.⁶¹ Vidare bedömdes en legal företrädarens möjlighet att befrias från ansvar vara utomordentligt begränsad när det i bolaget förekommit omfattande ekonomisk brottslighet som företrädaren varit medveten om.⁶²

2.7 Förfarandet

2.7.1 Skatteverkets utredning

Skatteverket har bevisbörda för att företrädaren har agerat oaktsamt, att anmälan om F-skatt inte har gjorts och att det är fråga om ett uppenbart anställningsförhållande.⁶³ Sedan handläggningen av ärenden flyttades från allmän domstol till förvaltningsdomstol har verket även en utredningsskyldighet. Skatteverket ansvarar för att utredningen är korrekt utförd.⁶⁴ Skatteverkets utredningsskyldighet anges inte

⁵⁸ NJA 1971 s.296

⁵⁹ NJA 1972 s.697

⁶⁰ NJA 1972 s.115 II

⁶¹ NJA 1971 s.296

⁶² HFD 2013 ref. 75 III

⁶³ Prop. 2010/11:165 s 1005.

⁶⁴ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s 68.

uttryckligen varken i SFL eller FL⁶⁵. Däremot följer det av officialprincipen att myndigheter ska företa utredning.⁶⁶

2.7.2 Överenskommelse om betalningsskyldighet

Företrädaren och Skatteverket kan göra upp om betalningsansvaret.⁶⁷ Denna möjlighet härstammar från tiden då mål om företrädaransvar handlagdes som dispositivt tvistemål vid allmän domstol.⁶⁸ Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har bedömt att överenskommelser kan företas även när målet är under handläggning i kammarrätt.⁶⁹

Överenskommelser är inte tillåtna om det är olämpligt ur allmän synpunkt med hänsyn till företrädarens personliga omständigheter.⁷⁰ I förarbeten har framförts att en överenskommelse är olämplig om den inte är fördelaktig ur processekonomisk synpunkt, t.ex. utrednings- eller värderingsproblem eller med hänsyn till företrädarens betalningsförmåga.⁷¹

⁶⁵ Förvaltningslag (1986:223)

⁶⁶ Prop. 2002/03:128 s.55f

⁶⁷ 59 kap. 19 § SFL

⁶⁸ Prop. 2002/03:128 s 36.

⁶⁹ RÅ 2006 ref. 20

⁷⁰ 59 kap. 19 § SFL

⁷¹ Prop. 1996/97:100 s 444.

3 Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret

3.1 Kapitalskydd

3.1.1 Åtgärder

Företrädaransvar enligt kapitalskyddsreglerna aktualiseras om styrelsen inte vidtar de åtgärder som krävs enligt lag vid misstänkt kapitalbrist, nämligen upprättade av kontrollräkning samt kallelse till första och andra kontrollstämma. När det finns skäl att anta att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet eller det har visat sig vid verkställighet enligt 4 kap. utsökningsbalken att bolaget saknar tillgångar till full utmätning ska bolagsstyrelsen låta upprätta en kontrollbalansräkning och låta den granskas av en revisor. Det gäller inte bolag som är undantagna från revisionsplikten, utan i sådana fall är det tillräckligt att upprätta en kontrollbalansräkning som inte granskats.⁷² HD slagit fast att företrädaransvaret inte bör dömas ut vid underlåtenhet att upprätta kontrollbalansräkning om borgenären är medveten om att sådan åtgärd inte utförts.⁷³ Dessutom behöver inte bolaget att informera nya borgenärer om att kapitalbrist föreligger.⁷⁴ Bedömningen huruvida det finns skäl att anta kapitalbrist utgår från den slutsats en styrelseledamot normalt sett skulle dra. En ledamot är skyldig att hålla sig informerad om vad som händer i företaget. Företrädaren kan alltså inte med framgång skylla på dålig rapportering från anställda för att undgå ansvar.⁷⁵

Om det vid upprättandet av kontrollbalansräkning visat sig att det egna kapitalet understiger hälften av aktiekapitalet ska styrelsen kalla till en första kontrollstämma. Vid bolagsstämman ska beslutas om bolaget ska träda i likvidation direkt eller utnyttja rådrumstiden om åtta månader. Om rådrumstiden utnyttjas och det egna

⁷² SOU 2008:32 s 218.

⁷³ NJA 2014 s.948

⁷⁴ NJA 2013 s.725

⁷⁵ Nerep och Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551) 25 kap. 13 §, Djup kommentar Lexino

kapitalet visat sig vara lägre än det aktiekapitalet ska styrelsen kallas till andra bolagsstämma. En ny kontrollbalansräkning ska upprättas till denna bolagsstämma och bolaget ska pröva frågan om likvidation ännu en gång.⁷⁶ Styrelseledamöterna påförs solidariskt företrädaransvar för de förpliktelser som uppkommer fram till dess att åtgärderna utförs.⁷⁷

Företrädaransvaret har alltså utformats så att det inte ställs något krav på faktisk skada.⁷⁸

3.1.2 Företrädare

Av lagreglerna om företrädaransvar framgår att det främst är bolagets styrelse som kan bli föremål för betalningsansvar. Även andra personer inom bolaget kan påföras solidariskt ansvar om de handlar på bolagets vägnar trots kännedom om styrelsens underlåtenhet.⁷⁹ Enligt förarbetena kan företrädaransvar därigenom bli aktuellt för verkställande direktören, särskilda firmatecknare och ombud.⁸⁰ Uppräkningen utesluter inte att andra personer kan åläggas ansvar.⁸¹ Faktiska företrädare kan bli betalningsansvariga med hänvisning till deras faktiska inflytande över bolagets medelsförvaltning. En person med underordnad ställning kan inte bli ansvarig trots att hen kände till styrelsens underlåtenhet.⁸²

3.1.3 Den kritiska tidpunkten

När misstanke om kapitalbrist uppstår har bolagets styrelse normalt sett ett par månader på sig att utreda företagens ekonomiska omständigheter. Betalningsansvar kan därefter dömas ut om inte kontrollbalansräkning upprättas.⁸³ Den första bolagsstämman ska hållas genast.⁸⁴ Bolagsstyrelsen är fri att använda sig av den längsta kallelsetiden, d.v.s. 6 veckor.⁸⁵ Om den första bolagsstämman inte hållits

⁷⁶ 25 kap. 13, 15-16 § ABL

⁷⁷ 25 kap. 18 § ABL

⁷⁸ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s 124.

⁷⁹ 25 kap. 18 § ABL

⁸⁰ Prop. 2000/01:150 s 45.

⁸¹ Simon-Almendal, Företrädaransvar, s 125.

⁸² Prop. 2000/01:150 s 100.

⁸³ Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 25 kap. 13 §, Djup kommentar Lexino

⁸⁴ 25 kap. 15 § ABL

⁸⁵ 7 kap. 23 § ABL

inom denna tid kan styrelseledamöterna bli betalningsansvariga. Om aktieägarna väljer att utnyttja rådrumstiden har bolaget ytterligare åtta månader på sig innan den andra bolagsstämman ska hållas.⁸⁶

Styrelseledamöter ansvarar för förpliktelser som uppkommer under den s.k. medansvarsperioden. Perioden inleds när underlåtenheten börjar, d.v.s. när sista tidpunkten att upprätta kontrollbalansräkning har passerat. Ansvarsperiodens slutpunkt är lagstadgad. Enligt regleringen är inte företrädare ansvariga för förpliktelser som infaller efter ansökan om likvidation gjorts, kontrollbalansräkningen visar att det egna kapitalet uppgår minst uppgår till det registrerade aktiekapitalet eller att bolagsstämman, bolagsverket eller domstolen har beslutat om likvidation.⁸⁷ Notera att betalningsinställelse, likvidation, företagsrekonstruktion eller konkurs innebär att ansvarsperioden upphör.⁸⁸ De företrädare som agerat med kännedom om bolagsstyrelsens underlåtenhet blir endast ansvariga för de förpliktelser som uppkommit genom deras handlande.⁸⁹

3.1.4 Exculpering

För att företrädaransvar ska bli aktuellt krävs att företrädaren inte har agerat försumligt.⁹⁰ Bestämmelsen är utformad så att presumtion för att styrelseledamoten har agerat försumligt föreligger. Det är således upp till styrelseledamoten att visa att underlåtenheten att vidta åtgärder inte har berott på dennes försumlighet.⁹¹

Förhållandet att styrelseledamoten inte själv har tillgodogjort sig information om företagets ekonomiska ställning föranleder inte ansvarsfrihet eftersom det ligger inom ramen för en styrelseledamots arbetsuppgifter att hålla sig informerad. Däremot kan inte styrelseledamoten hållas ansvarig för faktorer som legat utanför hans eller hennes kontroll, t.ex. felaktiga rapporter eller att övriga styrelseledamöter undanhållit information. Faktorer som är hänförliga till en styrelseledamots begränsade kompetens i en viss fråga kan i och för sig läggas till grund för ansvarsfrihet, men det

⁸⁶ 25 kap. 16 § ABL

⁸⁷ 25 kap. 13 §, 18 § och 20 § ABL

⁸⁸ RH 1994:17

⁸⁹ 25 kap. 20 § andra stycket ABL

⁹⁰ 25 kap. 18 § ABL

⁹¹ Prop. 1987/88:10 s 70f.

bör endast ske i undantagsfall. En styrelseledamot förutsätts ha tillräcklig kunskap om elementära frågor och ska t.ex. kunna avgöra om företagets ekonomi har försämrats så mycket att det finns risk att det egna kapitalet understiger halva aktiekapitalet.⁹²

3.2 Övriga borgenärskyddsregler

Aktiebolagslagen innehåller kompletterande skadeståndsregler som omfattar rena förmögenhetsskador.⁹³ Av den aktiebolagsrättsliga bestämmelsen om skadeståndsansvar framgår uttryckligen vilka företrädare som avses, nämligen stiftare, styrelseledamöter och verkställande direktören.⁹⁴ Det interna betalningsansvaret tar sikte på skador som vållats bolaget. Culpabedömningen är objektiv och utgår från vad som normalt kan krävas av en styrelseledamot beträffande omsorg, kunskap, skicklighet och förutseende i förhållande till aktiebolagets storlek. Aktiebolagslagen, tillämplig lag ifråga om årsredovisning och bolagsordning används som utgångspunkt för bedömningen. Till skillnad från kapitalskyddsreglerna kräver skadeståndsansvaret ett kausalsamband. Ansvaret gäller enbart för skada som uppkommit inom ramen för företrädarens uppdrag.⁹⁵

Det finns även regler om betalningsansvar för förpliktelser som uppkommer innan aktiebolaget registrerats och under vissa omständigheter när ställföreträdare för bolaget utfärdar avtal utan firmateckning.⁹⁶ Vidare finns straffbestämmelser kopplade till borgenärsskyddet, såsom vårdslöshet mot borgenär⁹⁷ samt diverse redovisningsbrott och skattebrott.⁹⁸

⁹² Prop. 1987/88:10 s 71f. Se även Ottosson, Sarah, Det skatterättsliga företrädaransvaret, kap 5.

⁹³ Prop. 1997/98:99 s 189.

⁹⁴ 29 kap. 1 § ABL

⁹⁵ Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 29 kap. 1 §, Djup kommentar Lexino

⁹⁶ 2 kap. 26 § och 28 kap. 6 § ABL

⁹⁷ 11 kap. 3 § brottsbalken

⁹⁸ Bergström och Samuelsson, Aktiebolagets grundproblem, s 207.

4 Behovet av ett skatterättsligt företrädaransvar

4.1 Motivering

4.1.1 Staten väljer inte sina gäldenärer

Som argument för företrädaransvar har anförts att staten inte väljer sina gäldenärer. Övriga borgenärer, framförallt banker och andra stora kreditgivare, har möjlighet att göra omfattande undersökningar av kredittagarnas ekonomiska situation och därefter kräva säkerhet om det är nödvändigt. Staten saknar sådana medel och gör överhuvudtaget få kreditprövningar. Särskilda institut inom revision och betalningssäkring kan vara tillfredsställande i det enskilda fallet men är otillräckliga ur ett helhetsperspektiv.⁹⁹

4.1.2 Skattesmitning

Det skatterättsliga företrädaransvaret är en specialreglering som främst har till syfte att underlätta för staten att driva in skulder genom att förhindra skattesmitning.¹⁰⁰ Det hade framkommit att fåmansbolag inte sällan fortsatte drivas även efter att företaget borde träda i likvidation enligt aktiebolagets regler. När bolaget sedermera försattes i konkurs fanns sällan tillgångar kvar i bolaget. Skulderna till staten var stora i jämförelse med skulderna till övriga fordringsägare, som ofta likviderats eller uppgått till mindre belopp. Uppbördsutredningen drog slutsatsen att företag ofta utnyttjade systemet för att driva sin verksamhet på bekostnad av det allmänna. En jämförelse gjordes med övriga bolagsformer. Det framkom att bolagsformer där ägarna var personligt ansvariga för bolagets skulder saknade motsvarande problem. Förhållandet utgjorde grund för att införa personligt betalningsansvar inom aktiebolag under de omständigheter som redogjorts för i kapitel 2.¹⁰¹

⁹⁹ Prop. 1996/97:100 s 437f.

¹⁰⁰ Se avsnitt 3.1

¹⁰¹ SOU 1965:23 s 180f.

4.1.3 Skatteplanering

Företrädaransvaret har utvidgats successivt sedan det introducerades i skatterätten på 1960-talet.¹⁰² Att ansvaret har kommit att utvidgats beror på att de skatter som inte omfattats av det personliga betalningsansvaret har satts efter. Det är inte önskvärt att en företrädare kan komma undan företrädaransvar genom skatteplanering.

Planeringen görs genom att de skatter som kan medföra personligt ansvar prioriteras medan andra sätts efter.¹⁰³

4.2 Jämförelser med andra rättsinstitut

4.2.1 Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret

Staten kan använda sig av kapitalskyddssystemet såväl som det skatterättsliga företrädaransvaret för att utkräva betalningsansvar. Kapitalskyddsreglerna erbjuder en tidsfrist om åtta månader för att öka bolagets tillgångar. Motsvarande bestämmelse saknas i skatteförfarandelagen utan betalningsansvar kan då utkrävas i direkt anslutning till förfallodagen.

Ytterligare en skillnad är att betalningsansvar enligt kapitalskyddsreglerna tar sikte på företagets tillgångar och inträder efter att förebyggande åtgärder inte vidtagits. Det skatterättsliga företrädaransvaret inträder när bolaget inte har betalat in skatt. Med hänvisning till förvaltningsdomstolarnas stränga tillämpning av reglerna verkar företrädarernas underlåtelse att betala skatten på förfallodagen nästan uteslutande utgöra grov oaktsamhet eller uppsåt.

De aktiebolagsrättsliga reglerna är väl avvägda regler mellan borgenärernas rättigheter och den aktiebolagsrättsliga grundprincipen om ansvarsfrihet. Det skatterättsliga systemet motiveras genom att staten har särställning som borgenär samt av behovet att förebygga skattesmitning och skatteplanering.

4.2.2 Statens förmånsrätt

Fram till 2004 erhöll staten förmånsrätt vid konkurs. Tidigare hade regeringen motsatt sig avskaffande av förmånsrätten. Den hänvisade till att staten inte kan välja sina

¹⁰² Se avsnitt 2.1

¹⁰³ Prop. 1996/97:100 s 438f.

gäldenärer, att statens finanser skulle försämrats, att indrivningsklimatet skulle bli hårdare, att skattefordringarna i vissa fall avser medel som innehas för statens räkning och att skattemoralen skulle försämrats.¹⁰⁴ Argumentationen påminner till viss del om den som förts till förmån för det skatterättsliga företrädaransvaret. Som framgår av 4.1 har statens särställning som borgenär betonats på liknande sett. Vidare har anförts att det skatterättsliga företrädaransvaret är nödvändigt för att bolag inte ska låta betalningen av skatteskulder komma i andra hand. Den utredning som låg till grund för lagstiftningsärendet framhöll att staten inte var ensam om att lämna ofrivillig kredit och jämförde statens skatteskulder med skadeståndsborgenärer. Beträffande skattemoralen ansåg utredningen att den grundar sig på en uppfattning om att staten har bättre rätt än övriga borgenärer. Vidare hänvisade utredningen till företrädaransvarets existens och menade att förmånsrätten därmed inte är nödvändig.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Prop. 2002/03:49 s 171f.

¹⁰⁵ Prop. 2002/03:49 s 172.

5 Företrädaransvaret ur ett företagsamhetsperspektiv

5.1 Kritik i doktrin

5.1.1 Utredningsbehov

Kritikerna pekar på att det finns ett utredningsbehov av det skatterättsliga regelverket. I samband med att skattebetalningslagen ersattes av skatteförfarandelagen efterfrågade flera remissinstanser en utredning. Näringslivets regelnämnd (NNR) uppmanade till omgående granskning av de grundläggande rättssäkerhetsproblemen och de oönskade riskerna för juridiska personers ställföreträdare. Enligt NNR borde det skatterättsliga företrädaransvaret reduceras kraftigt eller avskaffas. Näringslivets skattedelegation (NSD) ansåg att särregleringen av det skatterättsliga företrädaransvaret inte är nödvändig och en utredning bör tillsättas.¹⁰⁶

5.1.2 Parallella regelsystem

Företagarna ansåg i sin remiss till propositionen Skatteförfarandet att det skatterättsliga företrädaransvaret strider mot aktiebolagslagen. Samma åsikt uttrycktes av NSD med anslutning av med Svensk Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföringen m.fl.¹⁰⁷ Det aktiebolagsrättsliga regelverket lämnar en tidsfrist om 8 månader för att avveckla bolaget medan det skatterättsliga företrädaransvaret medför att betalning kan utkrävas av företrädaren redan när skattens förfallodag passerats. Det faktum att skatterättsligt företrädaransvar infaller omedelbart strider mot syftet bakom ABLs tidsfrist.¹⁰⁸

Persson Österman och Svernlöv har lyft fram komplikationerna med att ha två olika regelverk för företrädaransvar i en rapport från Svenskt Näringsliv. I nuläget kan en

¹⁰⁶ Prop. 2010/11:165 s 505f.

¹⁰⁷ Prop. 2010/11:165 s 505f.

¹⁰⁸ Persson Österman, Roger och Svernlöv, Carl, Skatterättsligt företrädaransvar-fiskal gräddfil utan legitimitet?, s 72.

företrädare följa det aktiebolagsrättsliga regelverket men ändå riskera företrädaransvar enligt det skatterättsliga och vice versa. Det medför osäkerhet kring hur reglerna ska tillämpas.¹⁰⁹

5.1.3 Stränga krav på insikt och handlande

Det har framförts att den kritiska tidpunkten, som i nuläget är skattens förfallodag, infaller anmärkningsvärt tidigt. Förhållandet att cirka 170 000 aktiebolag låg efter med skatten någon gång under 2011 tyder på att den kritiska tidpunkten inte sammanfaller med att bolaget har ekonomiska svårigheter. Även om Skatteverket normalt inte driver in skattefordran genom företrädaransvar innan bolaget saknar betalningsförmåga medför det solidariska betalningsansvaret ett potentiellt hot för företrädarna. Det innebär även att behovet av en så tidig kritisk tidpunkt har ifrågasatts.¹¹⁰

Vidare sägs det att skatterättsliga företrädaransvaret ställer orimligt höga krav på företrädarna. Företrädaransvaret innebär att de legala företrädarna måste ha detaljinsikt i verksamheten, vilket i realiteten enbart är möjligt i små aktiebolag.¹¹¹

5.2 Samhällsekonomiska effekter

5.2.1 Intressentmodellen

Det finns flera företagsekonomiska modeller som används för att förklara företag och deras mål. Vinstmaximeringsmodellen förutsätter att företagets enda mål är att maximera sin vinst. Företaget ses som en svart låda där inflödet representerar resurser som uppoffrats och utflödet prestationer av högre värde. Den typen av modell har kritiserats eftersom den överhuvudtaget inte tar hänsyn till relationer. En modell som fått stort genomslag är istället intressentmodellen. Den bygger på att ett bolag har som mål att tillgodose dess intressenters krav. Bland företags intressenter återfinns staten tillsammans med bl.a. ägare, leverantörer, kunder och långivare. Varje grupp bidrar med något till företaget, som i sin tur belönar intressenten. Staten tillhandahåller infrastruktur, utbildning och service till företagen. I sin tur ger de statens skatt,

¹⁰⁹ Persson Österman och Svernlöv, Skatterättsligt företrädaransvar, s 71f.

¹¹⁰ Persson Österman och Svernlöv, Skatterättsligt företrädaransvar, s 72.

¹¹¹ Persson Österman och Svernlöv, Skatterättsligt företrädaransvar, s 72f.

avgifter och arbetstillfällen. Det är företagens mål att uppfylla samtliga intressenters krav. Emellanåt kan dock intressenternas krav konkurrera eller rentav vara för stora för att kunna tillgodoses vid samma tillfälle. Det är företagsledningens uppdrag att balansera och kompromissa mellan kraven för att företagen ska kunna fortsätta drivas och utvecklas. Av modellen framgår att avvägningar mellan olika intressenters, däribland statens, intressen är nödvändiga för företags överlevnad.¹¹²

5.2.2 Risktagande och företagsamhet

Risktagande är centralt inom finansiellt beslutsfattande. Individens riskbenägenhet varierar, men många inom den ekonomiska forskningen menar att människor generellt är riskaverta. Människor föredrar således vinst utan risk framför förhållanden då risken att vinsten höjs eller sänks är lika stor. Risktagande är emellertid oundvikligt vid finansiellt beslutsfattande.¹¹³ Företagen försöker istället minska riskerna, t.ex. genom hedging, försäkring eller att sprida risken.¹¹⁴ Enligt Bernoullis expected utility hypotes ska individens förväntade nytta av vinsten beräknas, inte dess monetära storlek.¹¹⁵

5.2.3 Lagregler som tillväxthinder

I samband med En nystart för Lissabonstrategin 2005 uppmärksammande Europeiska unionen (EU) betydelsen av tillväxt. EU-kommissionen anförde att medlemsländerna måste göra mer för att göra unionen mer attraktivt för investerare och uppmuntra till kunskap och innovation. Sverige avsåg att ligga i framkant på området.¹¹⁶ År 2006 uppställde regeringen som mål att minska företags administrativa kostnader till följd av statliga regelverk med 25 % under fyra år. För att uppnå målet infördes konsekvensutredningar av uppkomna förslag och regeringen inrättade Regelrådet.¹¹⁷ År 2009 inrättade regeringen Tillväxtverket. Verket har till uppgift att främja hållbar näringslivsutveckling och regional tillväxt.¹¹⁸ Det utför undersökningar i bl.a. företagsamhet.¹¹⁹ Regeringen har också tillsatt flera utredningar i syfte att förenkla

¹¹² Ax, Christian, et al, Den nya ekonomistyrningen, s 23ff.

¹¹³ Byström, Hans, Finance, s 46f.

¹¹⁴ Byström, Finance, s 52.

¹¹⁵ Eeckhoudt, et al, Economic and financial decisions under risk, s 5.

¹¹⁶ Kom/2005/0024

¹¹⁷ Dir. 2008:57 s 1f.

¹¹⁸ Tillväxtverket, Om oss

¹¹⁹ Tillväxtverket, Fakta och statistik, Företagande

regelverket för företagare. Bland dem kan nämnas Vägen tillbaka för överskuldssatta¹²⁰ och Ett samlat insolvensförfarande¹²¹. Den förstnämnda utredningen ledde till att skuldsanering för näringsidkare utökades till att omfatta fall då den skuldsatte bedriver näringsverksamhet av mer än ringa grad. Det påtalades dock att näringsverksamheten måste vara av enkel beskaffenhet.¹²²

Enligt Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) senaste ekonomiska undersökning av Sverige bör de finansiella tvångsmedlen minskas genom att främja utvecklingen av skuld- och aktieregleringen samt öka investeringsplattformerna. Beträffande förslag om åtgärder anslöt sig OECD till världsbankens rekommendationer om snabbare och enklare insolvensförfaranden.¹²³

Trots vision om regelförenkling framgår av Tillväxtverkets undersökning från 2014 att 21,7 % av företagen i Sverige anser att lagar och myndighetsregler är ett hinder mot tillväxt. Endast hård konkurrens (28 %) och tillgång till lämplig arbetskraft (21,8 %) utgör större hinder.¹²⁴

¹²⁰ SOU 2008:82

¹²¹ SOU 2010:2

¹²² Prop. 2010/11:31 s 9.

¹²³ OECD, OECD Economic Surveys: Sweden 2015, s 30f.

¹²⁴ Tillväxtverket, Fakta och statistik, Hinder för tillväxt

6 Analys

6.1 Intressen

Det är inte långsökt att förutsätta att företags företrädare prioriterar betalning av leverantörsskulder framför skatteskulder. Det kan t.ex. röra sig om situationer då företrädaren är beroende av en god relation med leverantören för framtida affärer. Mot bakgrund av detta föreligger ett behov av att staten ska kunna driva in skatteskulder och upprätthålla skattekontosystemet. Regleringarna för att tillgodogöra dessa statliga intressen bör vara effektiva. Skatteskulder ofta uppgår till stora belopp, vilket medför att företrädare inte sällan inte kan betala dem. Företrädaransvaret bör därför verka förebyggande.

Det är av vikt att regleringen utformas så att den inte hämmar företagsamheten eller medför att framgångsrika företag tvingas lägga ner. Att driva ett företag är inte sällan komplicerat och lagstiftaren måste lämna rum för misslyckande. Även om företagaren inte når goda resultat med sitt nuvarande företag finns goda chanser för att hen kan driva nästa företag framgångsrikt. Om företrädaren påförs personligt betalningsansvar, som inte sällan uppgår till stora summor, berövas hen såväl ekonomiska förutsättningar som motivation att starta ett nytt bolag.

Enligt intressentmodellen kan företagsledning utöva ekonomistyrning genom att prioritera olika intressenters intressen för att uppnå god balans på lång sikt. När en borgenär erhåller bättre verktyg för att driva in fordran, t.ex. genom tidigare kritisk tidpunkt, inskränks företagets möjlighet att utöva ekonomistyrning. Med nuvarande reglering bör företagsledningen alltid prioritera statens fordran framför övriga borgenärs. Vidare medför utformningen av det skatterättsliga företrädaransvaret, framförallt att den kritiska tidpunkten infaller tidigare och att bolagets företrädare inte kan gå fria från ansvar genom att vidta särskilda försiktighetsåtgärder, en höjd risk i form av personligt betalningsansvar. Notera att risken bärs av företrädarna personligen och inte av bolaget. Den potentiella vinsten, företagets överlevnad, är lika stor oavsett hur företrädaransvaret utformas. När ett bolag och dess företrädare ställs

inför förhöjda risker i förhållande till samma potentiella avkastning blir värdet av att driva bolag inte lika högt.

6.2 Reglernas utformning

Hur bör då det skatterättsliga företrädaransvaret vara utformat? Det nuvarande aktiebolagsrättsliga systemet kräver att alltför många rekvisit ska vara uppfyllda för att fungera som ett effektivt indrivningsverktyg för skatteskulder. Det förutsätter en komplicerad tvist i allmän domstol, som kan ta lång tid och ge osäkert utfall.

Kontrollbalanssystemet är alltså inte tillräckligt för att tillfredsställa statens intressen på ett effektivt sätt.

Nuvarande reglering ställer krav på subjektiva rekvisit, uppsåt eller grov oaktsamhet. Att bestämmelsen utformats med subjektiva rekvisit ökar företrädaransvarets straffrättsliga karaktär. Under förutsättning att företrädaransvaret ska ses som ett solidariskt betalningsansvar bör dess straffrättsliga inslag tas bort. Utredningarna på 1990-talet var av samma åsikt, men då ville man inte riskera att förändra reglernas tillämpning genom att införa objektiva rekvisit. Idag är reglerna i behov av förändring. Således torde det inte föreligga några hinder mot att omvandla de subjektiva rekvisiten till objektiva. Detta skulle även medföra att företrädaransvaret blir enklare att tillämpa.

Företrädaransvaret bör inte vara så strikt att det omfattar alla fall av utebliven betalning. Nuvarande reglering utgör ett så kraftigt verktyg för staten att personligt betalningsansvar kan utdömas i många fall där det inte är påkallat. Istället bör man sträva efter att minimera risken att drabbas av företrädaransvar och utvidga företagens möjlighet att använda sig av ekonomistyrning för företrädare som inte är ute efter att lura systemet eller på andra sätt göra acceptabla missbedömningar. Detta skulle gynna företagsamheten. Personligt betalningsansvar bör inte kunna dömas ut när bolagets likviditetsproblem är tillfälliga eller när långsiktig avveckling ger bättre utdelning på övriga borgenärers fordringar utan att påverka statens möjlighet att få betalt. Tanken bakom OECD och världsbankens rekommendationer att förenkla insolvenssystemet är att gamla skulder inte ska hindra människor som vill driva företag. Samma premisser bör ligga till grund för företrädaransvarets utformning. Resonemanget ger stöd för att företrädaransvar inte ska utdömas i onödan.

I nuläget kan både legala och faktiska företrädare påföras personligt betalningsansvar. Valet av företrädare har bestämts av de personer som har inflytande i bolaget och således kan ta den typen av beslut. Jag förhåller mig kritisk till att alla styrelseledamöter som har ett uppdrag av formell natur kan omfattas av företrädaransvaret. Sådana styrelseledamöter fattar sällan avgörande beslut eller drar ekonomisk fördel av potentiell vinst. Visserligen bör en styrelseledamot vara medveten om att det följer ett ansvar på styrelseuppdraget, men att göra formella styrelseledamöter ansvariga i den utsträckning som nu medges är inte motiverat. Det ska framhållas att det är aktieägarna som erhåller aktiebolagets vinst och således bör ha starkast intresse av företagets fortlevnad. Mot bakgrund av det anser jag att HDs riktlinjer beträffande när aktieägare kan ses som faktiska företrädare är genomtänkta och nödvändiga för att företrädaransvaret ska få effekt.

Det är anmärkningsvärt att argumentationen kring det skatterättsliga företrädaransvaret bygger på teoretiska resonemang. Det saknas överhuvudtaget empiriska undersökningar av företrädaransvarets effekter. Kunskap om företrädaransvarets effekter är värdefulla ur både staten och företagets synpunkt, då det kan ge ledning för hur företrädaransvaret bör vara utformat. Eftersom Tillväxtverket redan har utfört undersökningar om lag och regler samt hinder för tillväxt bör de ha kompetens och resurser att utföra ett sådant uppdrag.

7 Avslutning

7.1 Slutsatser

Det kan inte uteslutas att företagare prioriterar andra borgenärer framför staten. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är inte tillräckligt effektivt för att tillämpas på skatteskulder. Det skatterättsliga företrädaransvaret bör alltså särregleras.

Företrädaransvaret bör utformas så att tillväxten och företagsamheten inte hämmas. Syftet uppnås genom tydligare regler som inte innebär personligt betalningsansvar i större utsträckning än vad som är nödvändigt. Det kan gälla situationer där företrädarkaren inte smiter undan skatten, där företagets likviditetsproblem är tillfälliga eller när andra borgenärens intressen kan tillgodoses utan att inskränka statens möjligheter att få betalt. Ansvaret bör utformas genom objektiva kriterier för att inte vara av straffrättslig karaktär och för att vara enkelt att tillämpa.

Personligt betalningsansvar ska kunna dömas ut för personer som fattar avgörande beslut i frågan och som drar fördel av företagets fortlevnad. Detta inkluderar aktieägare och personer med företagsledande ställning men inte styrelseledamöter vars uppdrag är av mer formell natur eller har ett annat ansvarsområde.

En empirisk undersökning om företrädaransvarets effekter saknas. Sådan utredning är värdefull för att kunna utforma företrädaransvaret på ett tillfredställande sätt. Tillväxtverket är lämpligt att utföra sådan undersökning.

7.2 Företrädaransvarets framtid

Det skatterättsliga företrädaransvaret är ett aktuellt ämne och det är möjligt att vi får se förändring av företrädaransvaret under de närmsta åren. Den intresserade läsaren bör särskilt uppmärksamma kammarrätten i Stockholms mål 7403-14 som nyligen beviljats prövningstillstånd i HFD och finansdepartementets fortsatta utredning.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Betänkanden

2014/15:SkU20 Skatteförfarande och folkbokföring

Direktiv

Dir. 2008:57 Regelrådet- ett råd för granskning av nya och ändrade regler som påverkar företagens regelbörda

EU-rättsakter

Kom/2005/0024 Meddelande från ordförande José Manuel Barroso och Günter Verheugen inför Europeiska rådets Vårmöte 2005; Att arbeta tillsammans för tillväxt och sysselsättning- Nystart för Lissabonstrategin

Lag

1848 no. 43 Kungliga Maj:ts Rådiga förordning angående aktiebolag

Myndighetstryck

Skatteverket,Handledning för Företrädaransvar (SKV 443), Uppl. 4, Nordstedts juridik AB, Stockholm, 2009

Propositioner

Prop. 1945:370 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till uppbördsförordning, m.m.

Prop. 1967:130 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till uppbördsförordning, m.m.

Prop. 1987/88:10 Regeringens proposition med förslag om styrelserepresentation för de privatanställda, m.m.

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

Prop. 1997/98:99 Aktiebolagets organisation

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

Prop. 2002/03:49	Nya förmånsrättsregler
Prop. 2002/03:128	Företrädaransvar, m.m.
Prop. 2004/05:85	Ny aktiebolagslag
Prop. 2010/11:31	Bättre möjlighet till skuldsanering
Prop. 2010/11:165	Skatteförfarandet

Statens offentliga utredningar

SOU 1945:27	Omläggning av uppbördsförfarandet
SOU 1965:23	Uppbördsfrågor
SOU 2002:8	Företrädaransvar
SOU 2008:32	Avskaffande av revisionsplikten för små företag
SOU 2010:2	Ett samlat insolvensförfarande

Litteratur

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen m.m. En kommentar, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2015

Arlebäck, Sven Olof, Från ägarmakt under ansvar till företagsledarmakt, Lund University Press, Lund, 1995

Ax, Christian, Johansson, Christer och Kullén, Håkan, Den nya ekonomistyrningen. 3. uppl. Malmö: Liber ekonomi, 2005

Bergström, Clas & Samuelsson, Per, Aktiebolagets grundproblem, 5. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2015

Byström, Hans, Finance, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2010

Eckhoudt, Louis, Gollier, Christian & Schlesinger, Harris, Economic and financial decisions under risk, Princeton Univ. Press, Princeton, 2005

Forssén, Björn, Företrädaransvar: för juridiska personers skatteskulder, 1. uppl., Jure, Stockholm, 2012

Morgell, Nils-Bertil, Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen, Skattenytt, 2009

Simon-Almendal, Teresa, Företrädaransvar, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2015

Elektroniska källor

Nerep, Erik och Samuelsson, Per, Aktiebolagslag (2005:551) 25 kap. 13 §, Djup kommentar Lexino, version 2015-09-22. Hämtad 2015-12-15 från: www.karnov.se

OECD (2015), OECD Economic Surveys: Sweden 2015, OECD Publishing, Paris. Hämtad 2015-01-05 från: http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-swe-2015-en

Persson Österman, Roger och Svernlöv, Carl, Skatterättsligt företrädaransvar- fiskal gräddfil utan legitimitet?, publicerad 2013-10-18. Hämtad 2015-11-13 från: www.svensktnaringsliv.se

Tillväxtverket, Fakta och Statistik- hinder för tillväxt, publicerad 2015-01-05, Hämtad 2016-01-03 från: www.tillvaxtverket.se

Tillväxtverket, Om oss, publicerad 2015-03-24, Hämtad 2016-01-04 från: www.tillvaxtverket.se

Övriga dokument

Ottosson, Sarah, Det skatterättsliga företrädaransvaret- är det dags för en förändring (Examensarbete), Lunds Universitet, juridiska fakulteten, VT 2015

Rättsfallsförteckning

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA 1957 s.757 I och II

NJA 1969 s.326

NJA 1971 s.296

NJA 1972 s. 115 I och II

NJA 1972 s.697

NJA 1973 s.544

NJA 1974 s.297

NJA 1977 s.771

NJA 1985 s.13

NJA 2009 s.221

NJA 2013 s.659

NJA 2013 s.725

NJA 2014 s.948

NJA 2014 s. 614

Regeringsrätten

RÅ 2002 ref. 75

RÅ 2006 ref. 20

RÅ 2003 ref. 91

RÅ 2006 not. 192

RÅ 2007 ref. 48

Högsta Förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 75 II-III

Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 2680-15, 2015-10-20

Hovrätt

RH 1994:17

Hovrätten i Västra Sverige, T 5/83

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7403-14, 2015-04-02

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3836-07, 2008-01-21