

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sarah Ottosson

Det skatterättsliga företrädaransvaret
Är det dags för en förändring?

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Per Samuelsson

Termin för examen: Period 1 VT2015

Innehållsförteckning

Summary.....	1
Sammanfattning	2
Förord	3
Förkortningar	4
1 Inledning.....	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod och material.....	8
1.5 Disposition	9
2 Aktieägarnas personliga ansvarsfrihet.....	10
3 Det skatterättsliga företrädaransvarets historia	12
3.1 Tiden innan det skatterättsliga företrädaransvaret.....	12
3.2 Det skatterättsliga företrädaransvarets tillkomst	13
3.3 Det skatterättsliga företrädaransvarets utveckling	15
4 Det skatterättsliga företrädaransvaret	18
4.1 Allmänt	18
4.2 Företrädare	18
4.2.1 Allmänt.....	18
4.2.2 Legal företrädare	19
4.2.3 Faktisk företrädare.....	20
4.3 Skatterättsliga förpliktelser	21
4.3.1 Allmänt.....	21
4.3.2 Underlåtet skatteavdrag eller anmälan om F-skatt	22
4.3.3 Skatter och avgifter.....	22
4.3.4 Överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt.....	24
4.4 Hinder mot skatterättsligt företrädaransvar	25
4.4.1 Allmänt.....	25
4.4.2 Accessoriskt ansvar	25
4.4.3 Betalningsanstånd.....	25
4.4.4 Ackord	26
4.4.5 Preskription.....	27
4.4.6 Överenskommelse om betalningsskyldighet	27
4.5 De subjektiva rekvisiten	29
4.5.1 Allmänt.....	29
4.5.2 Enligt Högsta domstolens praxis	29
4.5.3 Enligt Högsta förvaltningsdomstolens praxis.....	32
4.5.4 Sammanfattning.....	33
4.6 Verksamma åtgärder	34
4.6.1 Allmänt.....	34
4.6.2 Åtgärderna	34
4.7 Befrielse helt eller delvis	35
4.7.1 Allmänt.....	35
4.7.2 Företrädares intresse och ställning i bolaget.....	36
4.7.3 Oförutsedda omständigheter och händelser	37
4.7.4 Företrädares tidigare skötsel av skattebetalningar	37
4.7.5 Arbetsmarknadsskäl.....	37
4.7.6 Företrädares ekonomiska och personliga förhållanden	38
4.7.7 Omständigheter relaterade till konkurser	39
4.7.8 Brottslig verksamhet	39

5	Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret	40
5.1	Tvångslikvidationsregler	40
5.2	Förpliktelser som omfattas av ansvaret	41
5.3	Handlingsplikt	42
5.3.1	Kontrollbalansräkning	42
5.3.2	Första Kontrollstämman	44
5.3.3	Andra Kontrollstämman	45
5.4	Aktiebolagsrättsligt företrädaransvar	45
5.4.1	Ansvaret – företrädarna och förutsättningarna	45
5.4.2	Försumlighet	47
5.4.3	Ansvarsperioden och preskription	49
6	Regleringen i några nordiska länder	51
6.1	Danmark	51
6.2	Norge	52
6.3	Finland	54
6.4	Sammanfattning	54
7	Analys av ansvarsregleringen i SFL	55
7.1	Allmänt	55
7.2	Statens roll som borgenär	55
7.2.1	Det skatterättsliga företrädaransvaret	55
7.2.2	Andra områden	56
7.2.3	Är staten extra skyddsvärd	57
7.2.4	Sammanfattning	58
7.3	Dubbelt företrädaransvar	59
7.3.1	Intresseavvägning	59
7.3.2	Konsekvenser	60
7.3.3	Sammanfattning	62
7.4	Långtgående och strängt ansvar	63
7.4.1	De subjektiva rekvisiten och ansvarsbefrielse	63
7.4.2	Kraven	67
7.4.3	Sammanfattning	69
7.5	Hur användbart är det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret	70
7.6	Regleringen ur ett nordiskt perspektiv	71
8	Det skatterättsliga företrädaransvarets framtid	74
	Bilaga A	81
	Bilaga B	82
	Bilaga C	83
	Käll- och litteraturförteckning	84
	Rättsfallsförteckning	88

Summary

A distinctive feature of a limited company is that shareholders do not risk more than they have invested. This makes it possible for innovative shareholders to run high-risk businesses in an organized and sustainable manner without having to risk their own private capital. The principle of limited personal liability promotes economic activity and therefore has a clear socio-economic purpose. It also illustrates the conflict of interests between shareholders and creditors. Shareholders have a limited risk but virtually an unlimited profit opportunity. Shareholders can therefore often prefer to contribute as little share capital as possible while creditors want the company to have a fairly sizeable capital.

The principle of limited personal liability obliges creditors to submit all their claims directly against the company. Therefore the Swedish Companies Act (2005:551) contains several rules that aim to protect the company's capital. Shareholders are not allowed to dispose freely of the company's assets. But the company still risks losing capital due to bad business. Therefore the Swedish Companies Act contains rules regarding compulsory liquidation due to capital deficiency. The rules impose a pattern of actions that must be followed when there is reason to believe that the company's capital is less than half of the share capital. If the rules are not followed the company's representatives are at risk of personal liability for the company's obligations. The personal liability also includes taxes. Regarding tax liabilities there is one more exception from the principle of limited personal liability. In the Swedish tax law (2011:1244) there are provisions regarding personal liability, which solely focuses on tax liabilities.

All creditors can use the personal liability rules in the Swedish Companies Act. However, the provisions regarding personal liability in the Swedish tax law can only be used by the Swedish state. Representatives of limited liability companies therefore have two legal frameworks to consider if they want to avoid personal liability for taxes. The legal frameworks are very different from each other and require different measures to be taken to avoid personal liability. The effect of this is that even though representatives comply with one legal framework they still risk personal liability due to the other legal framework, even though it is the same tax liability they are trying not to become responsible for.

There are a lot of critical voices against the provisions regarding personal liability set out in the Swedish tax law. Many people are of the opinion that the Swedish state gets unjustified benefits in comparison with other creditors. Many people believe that the legal framework affects the Swedish business climate in a negative manner. Furthermore, many people believe that the legal framework in the Swedish tax law is in direct conflict with the sole purpose behind the provisions set out in the Swedish Companies Act. The purpose of this essay has been to investigate if there are any relevant legal grounds or other legitimate reasons for the provisions set out in the Swedish tax law. Focus has been on a comparison between the provisions regarding personal liability in the Swedish Companies Act and the Swedish tax law. In addition, a smaller comparison has been made between Swedish and Nordic legislation. This essay has shown that some of the criticism has been well placed and that the provisions in the Swedish Companies Act as well as the Swedish tax law are in need of a review.

Sammanfattning

Ett utmärkande drag för aktiebolagsformen är att aktieägare som huvudregel inte har något personligt ansvar för ett bolags förpliktelser. Aktieägare är i princip endast ansvariga för tecknat aktiekapital. Det begränsade personliga ansvaret möjliggör för innovativa riskbenägna aktieägare att driva verksamheter på ett organiserat och varaktigt sätt utan att riskera sina privata förmögenheter. Det begränsade personliga ansvaret främjar ekonomisk verksamhet och har således ett tydligt samhällsekonomiskt syfte. Men det åskådliggör samtidigt en tydlig intressemotsättning mellan ett bolags aktieägare och borgenärer. Aktieägare har en begränsad risk men däremot i princip en obegränsad vinstmöjlighet. Aktieägare kan därför många gånger föredra att tillskjuta så lite aktiekapital som möjligt medan bolagets borgenärer oftast har ett starkt intresse av att bolaget har ett betydande bundet kapital.

Bolagets borgenärer är hänvisade till att rikta sina anspråk gentemot aktiebolaget, därför innehåller *aktiebolagslagen (2005:551)* flertalet regler som syftar till att skydda bolagets egna kapital. Aktieägare får inte fritt disponera över bolagets tillgångar men detta i sig hindrar inte att bolaget går med förlust. Således riskerar bolaget ändå att förlora sitt kapital till följd av dåliga affärer. Därför finns det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret, i aktiebolagslagen, som ålägger styrelsen en handlingsplikt när det egna kapitalet inte längre täcker hälften av aktiekapitalet. Handlingsplikten resulterar i ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar om situationen inte hanteras på ett korrekt sätt. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret omfattar även skatteskulder. Beträffande ett aktiebolags skatteskulder finns även det skatterättsliga företrädaransvaret, i *skatteförfarandelagen (2011:1244)*, som är ännu ett undantag från huvudregeln om frihet från personligt ansvar. Det skatterättsliga företrädaransvaret tar endast sikte på ett aktiebolags skatterättsliga förpliktelser.

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan nyttjas av bolagets alla borgenärer. Däremot är det endast den svenska staten som har möjlighet att nyttja det skatterättsliga företrädaransvaret. Företrädare för aktiebolag har således två regelverk att ta hänsyn till om de vill undvika ansvar för ett aktiebolags skatteskulder. Regelverken i skatteförfarandelagen och aktiebolagslagen är dock olika och det krävs helt skilda åtgärder för att företrädare ska kunna undkomma skatterättsligt respektive aktiebolagsrättsligt företrädaransvar. Konsekvensen av detta är att företrädare som följer det ena regelverket till punkt och pricka ändå riskerar ansvar enligt det andra regelverket, trots att det är samma skatterättsliga förpliktelser de försöker undkomma ansvar för.

Många kritiska röster gör sig hörda och uppfattningen är bland annat att det skatterättsliga företrädaransvaret medför att staten får omotiverade lättnader jämfört med ett aktiebolags övriga borgenärer. Vidare anser många att det skatterättsliga företrädaransvaret påverkar Sveriges företagsklimat negativt. Dessutom menar många att det skatterättsliga företrädaransvaret står i strid med syftet bakom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Uppsatsen har tagit sikte på att utreda huruvida det föreligger ett legitimt syfte bakom det skatterättsliga företrädaransvaret. Fokus har legat på en jämförelse mellan det skatterättsliga och aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Därutöver har en jämförelse med nordisk lagstiftning gjorts. Utredningen har visat att en del av den framförda kritiken har varit motiverad och att en översyn av såväl det aktiebolagsrättsliga som det skatterättsliga företrädaransvaret är påkallad.

Förord

Det är med stor glädje och visst vemod som jag lämnar ifrån mig denna uppsats. Det här är slutet på ett kapitel och början på ett nytt. Efter 4,5 år som juriststudent är jag nu redo att påbörja yrkeslivet som jurist. Med det sagt är det några personer jag vill rikta ett särskilt tack till för deras bidrag till mitt examensarbete. Först ut vill jag tacka min mamma, Marie-Louise Ottosson, för allt stöd men framförallt för de otaliga gånger som hon har korrekturläst mitt arbete. Jag vill även tacka min sambo, Lukas Derving, som alltid har ett lyssnande öra att erbjuda och för att han ställer upp i ur och skur. Sist men inte minst vill jag även tacka min handledare, Professor Per Samuelsson, för alla handfasta råd och för den vägledning jag fått under arbetets gång.

Det är många som på olika sätt har berikat min vår och på så sätt har varit bidragande till att föra mitt examensarbete i hamn. Utan att nämna någon vid namn vill jag även rikta ett stort tack till er.

Malmö maj 2015

Sarah Ottosson

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FrekL	Lag (1996:764) om företagsrekonstruktion
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen – före detta Regeringsrätten
HovR	Hovrätten
KonkL	Konkurslag (1987:672)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
PreskL	Preskriptionslag (1981:130)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483) – upphävd
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SPL	Lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.
TR	Tingsrätten
UBL	Uppbördslag (1953:272) – upphävd
UF	Uppbördsförordning (1953:272) – ändrade namn år 1975 till uppbördslag – upphävd

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Ett utmärkande drag för aktiebolagsformen är att aktieägare som huvudregel inte har något personligt ansvar för bolagets förpliktelser.¹ Aktieägare är i princip endast ansvariga för tecknat aktiekapital enligt 1 kap. 3 § *aktiebolagslagen (2005:551)* (ABL). Detta möjliggör för innovativa riskbenägna aktieägare att driva verksamheter utan att riskera sina privata förmögenheter, vilket medför att det finns ett behov av regler som kan skydda bolagets borgenärer.² Det finns därför undantag från huvudregeln om frihet från personligt ansvar som medför att företrädare för aktiebolag under vissa förutsättningar kan åläggas personligt ansvar för bolagets förpliktelser.³ Av störst intresse beträffande ansvaret för ett aktiebolags skatteskulder⁴ är 25 kap. ABL samt 59 kap. *skatteförfarandelagen (2011:1244)* (SFL).⁵

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i 25 kap. 13–20a §§ ABL⁶ syftar till att skydda bolagets registrerade aktiekapital. En handlingsplikt uppkommer när styrelsen har vetskap om eller befarar att hälften av det registrerade aktiekapitalet är förlorat, eller om bolaget saknar utmätningsbara tillgångar. Denna handlingsplikt innebär att särskilda krav ställs på styrelsen. Underlåter styrelsen att följa dessa krav inträder ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar för styrelsens ledamöter. Ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar kan även under vissa förutsättningar göras gällande mot andra företrädare än styrelseledamöter. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret avser alla förpliktelser, således även skatteskulder.⁷

Det skatterättsliga företrädaransvaret i 59 kap. 12–21 §§ SFL⁸ tar däremot enbart sikte på skatterättsliga förpliktelser⁹. Det skatterättsliga företrädaransvaret kan göras gällande mot företrädare som antingen genom uppsåt eller grov oaktsamhet inte sett till att bolaget fullgjort sina skatterättsliga förpliktelser. Av praxis framgår det att den subjektiva bedömningen är sträng. Många gånger räcker det att förpliktelserna inte är uppfyllda på förfallodagen samt att några avvecklingsåtgärder inte är vidtagna för att skatterättsligt företrädaransvar ska kunna påföras en företrädare. Således är

¹ Prop. 2004/05:85, s. 196.

² Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, upplaga 3, s. 13 och 17. Det är dock inte alla som anser att det är självklart att bolagets borgenärer ska skyddas genom aktiebolagslagen, se bland annat Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer* 152 ff. med vidare hänvisningar och Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 17 samt fotnot 9.

³ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 9.

⁴ Även inbegripet vissa avgifter, mer om detta i den följande framställningen.

⁵ Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 53–54.

⁶ Det personliga betalningsansvaret som kan åläggas ett aktiebolags företrädare och aktieägare på grundval av denna reglering, se särskilt 25:18–19 ABL, benämner jag härnäst ”Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret/aktiebolagsrättsligt företrädaransvar”. Benämningen används även för motsvarande reglering i äldre lagstiftning.

⁷ Angående detta stycke, se Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 54–57.

⁸ Betalningsskyldigheten som kan åläggas ett aktiebolags företrädare på grundval av denna reglering, se särskilt 59:12–15 SFL, benämner jag härnäst ”Det skatterättsliga företrädaransvaret/skatterättsligt företrädaransvar”. Benämningen används även för motsvarande reglering i äldre lagstiftning.

⁹ Innebörden av begreppet skatterättsliga förpliktelser redogörs för under avsnitt 4.3.

företrädarnas försök att klara upp situationen många gånger förgäves då det i princip inte tas någon hänsyn till detta vid bedömningen.¹⁰

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan nyttjas av bolagets alla borgenärer. Däremot är det endast den svenska staten¹¹ som har möjlighet att nyttja det skatterättsliga företrädaransvaret. Företrädare för aktiebolag har således två regelverk att ta hänsyn till om de vill undvika ansvar för ett aktiebolags skatteskulder. Ansvarsreglerna i SFL och ABL är dock olika och det krävs helt skilda åtgärder för att företrädare ska kunna undkomma skatterättsligt respektive aktiebolagsrättsligt företrädaransvar. Konsekvensen av detta är att företrädare som följer det ena regelverket till punkt och pricka ändå riskerar ansvar enligt det andra regelverket, trots att det är samma skatterättsliga förpliktelser de försöker undkomma ansvar för.¹²

1.2 Syfte och frågeställning

Det skatterättsliga företrädaransvaret har funnits länge men från och till har kritiska röster ifrågasatt dess legitimitet. För närvarande pågår det en debatt kring regleringens existensberättigande och debatten är av naturliga skäl av politisk karaktär. Svenskt Näringsliv är aktiva i denna debatt och publicerade under hösten år 2013 en rapport¹³ med en utredning av det skatterättsliga företrädaransvaret. Detta resulterade i att Svenskt Näringsliv under våren år 2014 skickade in en hemställan¹⁴ om lagändringar på skatteområdet till finansdepartementet. Hemställan innehöll bland annat en begäran om att det skatterättsliga företrädaransvaret skulle avskaffas. Inga åtgärder är ännu vidtagna med anledning av Svenskt Näringslivs begäran.¹⁵ Ämnet är således aktuellt och förhoppningen är att uppsatsen ska bidra till den pågående debatten.

Syftet med denna uppsats har varit att utreda huruvida det finns ett legitimt syfte bakom det skatterättsliga företrädaransvaret. Som nämnt ovan förekommer det två parallella regelverk som staten kan nyttja vid situationer då ett aktiebolags skatterättsliga förpliktelser inte har fullgjorts. De två regelverken utgör undantag från den fundamentala huvudregeln som stadgar frihet från personligt ansvar.¹⁶ Dessa parallella regelverk ger upphov till en rad problem och frågor som denna uppsats har haft till uppgift att utreda och besvara.

Den övergripande frågeställningen jag har ämnat besvara är huruvida det föreligger ett legitimt syfte bakom det skatterättsliga företrädaransvaret. För att besvara denna fråga har även nedanstående delfrågor utretts:

- Vilka är motiven bakom det skatterättsliga företrädaransvaret och är de aktuella än idag?

¹⁰ Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 59 och 65. För närmare information kring den rättsliga bedömningen se särskilt avsnitt 4.7 där möjligheterna till befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret behandlas.

¹¹ Den svenska staten företräds av Skatteverket, se 59 kap. 16 § SFL.

¹² Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 9 och 64.

¹³ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv. Denna rapport väckte mitt intresse för ämnet och därmed är min inspiration till denna framställning till stor del hämtad därifrån.

¹⁴ Andersson, Krister och Nyquist, Kerstin, *Hemställan om lagändringar – Förbättringar av rättssäkerhet och företagsklimat på skatteområdet*, Svenskt Näringsliv.

¹⁵ Information erhållen efter telefonsamtal den 26 mars 2015 med Frank Valtersson som är tillskriven ärendet, Fi2014/2103, hos justitiedepartementet.

¹⁶ Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 64.

- Vad innebär det skatterättsliga företrädaransvaret – vem kan göras ansvarig och på vilka grunder?
- Vad innebär det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret – vem kan göras ansvarig och på vilka grunder?
- Finns det ansvarsregler i några nordiska länder som motsvarar det svenska skatterättsliga företrädaransvaret.
- Är det rimligt att ha två parallella regelverk och vad innebär denna dubbelreglering rent praktiskt för aktiebolagen och deras företrädare?
- Kan och bör det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret användas istället för det skatterättsliga företrädaransvaret?

1.3 Avgränsning

Målet har varit att presentera en analys som kan besvara den huvudsakliga frågeställningen. Det skatterättsliga företrädaransvaret beträffande företrädare för svenska aktiebolag har varit utgångspunkten för framställningen. Utöver denna reglering kan även ett aktiebolags företrädare bli personligt ansvariga enligt flera olika regler i ABL. Av störst relevans vid en jämförelse med det skatterättsliga företrädaransvaret är det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret, således har framställningen begränsats till denna del av ABLs regelverk. Läsaren ska dock göras uppmärksam på att regleringarna i 2 kap. 26 §, 28 kap. 6 §, 17 kap. 7 § och 29 kap. ABL också tar sikte på personligt ansvar.¹⁷ Utländsk rätt har endast behandlats i begränsad omfattning och då i form av en översiktlig redogörelse av rättsläget beträffande företrädares ansvar för ett aktiebolags skatteskulder i några av de övriga nordiska länderna. Detta för att sätta den svenska regleringen i ett större sammanhang. Valet föll naturligt på nordisk lagstiftning då syftet med redogörelsen har varit att diskutera det skatterättsliga företrädaransvaret i förhållande till liknande rättsordningar.

Före år 2012 var det *skattebetalningslagen (1997:483)* (SBL) som reglerade det skatterättsliga företrädaransvaret, lagen är fortfarande tillämplig under en övergångsperiod.¹⁸ I samband med införandet av SFL har det endast gjorts mindre förändringar i den materiella rätten beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret.¹⁹ Det är bara en tidsfråga innan regleringen i SBL blir obsolet, därför har framställningens huvudsakliga fokus lagts på ansvarsregleringen i SFL. Ett personligt ansvar kan även diskuteras utifrån reglerna om ansvarsgenombrott och allmänna skadeståndsrättsliga principer men av utrymmesskäl har detta inte behandlats i denna framställning.

¹⁷ Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 54, se särskilt fotnot 2. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 119 med vidare hänvisningar. Observera att ABL endast är tillämplig på aktiebolag som bildats enligt ABLs regelverk varpå en avgränsning till företrädare för svenska aktiebolag är rimligast mot bakgrund av den jämförelse som ska göras mellan det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret, Nerep, Erik och Samuelsson, Per, *Aktiebolagslag (2005:551)* 1 kap. 1 §, Djup kommentar Lexino, version 2013-07-01.

¹⁸ När det gäller skatterättsligt företrädaransvar tillämpas reglerna i SBL avseende skatter och avgifter som avser beskattningsår som har påbörjats före den 1 februari 2012 och för redovisningsperioder som har påbörjats före den 1 januari 2012. Reglerna rörande skatterättsligt företrädaransvar i SFL tillämpas avseende beskattningsår som har påbörjats från och med den 1 februari 2012 och för redovisningsperioder som har påbörjats från och med den 1 januari 2012, se övergångsbestämmelser i SFL.

¹⁹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 104.

I samband med redogörelsen av det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret har insolvensrättsliga aspekter diskuterats översiktligt men av utrymmesskäl har den insolvensrättsliga lagstiftningen i övrigt lämnats utanför framställningen. Av samma anledning har förfaranderegler inte behandlats i framställningen. Däremot har vissa processrättsliga aspekter så som bevisbörda, regressrätt och preskription behandlats översiktligt. På grund av utrymmesskäl har inte heller straffrättsliga aspekter utretts.

1.4 Metod och material

Uppsatsen har utarbetats i enlighet med traditionell rättsvetenskaplig metod. Den valda metoden har brukats för att besvara frågeställningarna genom att inhämta, systematisera, tolka och analysera information i enlighet med rättskälleläran.²⁰ Vid användning av doktrin som källa är det av stor vikt att vara uppmärksam på att det kan finnas tydliga intressen bakom vissa alster. Exempelvis har material som härrör från Svenskt Näringsliv använts i framställningen.²¹ Svenskt Näringsliv har till uppgift att tillgodose svenska bolags intressen, vilket måste tas i beaktning när deras alster används. Trots att det kan finnas tydliga intressen bakom vissa alster som har använts i denna framställning har bedömningen gjorts att risken för att påverkas i allt för stor utsträckning av olika subjektiva åsikter har varit liten, särskilt mot bakgrund av variationen av källor som har använts.

Framställningen innehåller ett avsnitt som tar sikte på företrädares ansvar för aktiebolags skatteskulder i några av de övriga nordiska länderna. På grund av det begränsade tidsutrymmet har det inte varit möjligt att undersöka respektive lands lagregleringar. Således har information inhämtats från sammanställningar i förarbeten och doktrin. Då originalkällorna inte har studerats har det satts stor tilltro till sammanställningarnas riktighet. Sammanställningarna som har använts har dock bedömts vara tillförlitliga. En reservation avseende sammanställningarna är dock att de inte är uppdaterade till dagens datum. Men senaste sammanställningen är gjord under hösten år 2013 och därför har risken för att informationen skulle vara obsolet bedömts som mindre trolig.

Det material som finns att tillgå på området återger rättsläget på ett likartat sätt. Språkbruket är i princip detsamma och innehållet följer i huvudsak samma upplägg. Denna framställning utgör inget undantag, således har gängse språkbruk använts och den deskriptiva delen följer till stor del samma linje som redan publicerat material. Det finns examensarbeten på området som i huvudsak undersöker samma frågeställningar som varit föremål för denna framställning.²² Detta innebär att framställningarna rent innehållsmässigt ligger ganska nära varandra. Däremot särskiljer sig denna framställning från de andra framställningarna bland annat genom att en jämförelse mellan nordisk lagstiftning och det skatterättsliga företrädaransvaret har gjorts. Vidare har en del aspekter, som har avgränsats bort i denna framställning, behandlats i de andra framställningarna, så som ansvarsgenombrott, skadeståndsansvar enligt ABL och skadestånd vid skattebrott. Valet av avgränsning har därmed möjliggjort en mer detaljerad redogörelse i vissa delar av denna

²⁰ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, s. 36–39.

²¹ Exempelvis Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv.

²² Se, Ryding, Lisa *Företrädaransvaret i SBL – En befogad inskränkning i den aktiebolagsrättsliga grundprincipen om frihet från personligt betalningsansvar?*, Fredriksson, Tobias, *Företrädaransvar enligt SFL* och Nyström, Amanda, *Skatterättsligt företrädaransvar – Ett nödvändigt intresse för staten?*.

framställning. Slutligen vill jag uppmärksamma den intresserade läsaren på att det nyligen utkommit en bok skriven av Simon-Almendal där författaren utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv har granskat det skatterättsliga företrädaransvarets konsekvenser.²³

För att uppnå syftet med uppsatsen har en rättspolitisk analys genomförts. Ämnets natur medför att redovisningen av argument är ”disciplinöverskridande” genom att såväl beakta aktiebolags- som skatterätt. För- och nackdelar med den nuvarande regleringen har därigenom åskådliggjorts. Denna genomgång har utmynnat i vissa ställningstaganden som i sin tur, enligt min uppfattning, berättigar vissa bestämda slutsatser. Denna del av framställningen har ett perspektiv *de lege ferenda*.²⁴

1.5 Disposition

Den fortsatta framställningen är disponerad på följande sätt. Inledningsvis i avsnitt 2 presenteras en kort redogörelse för vikten av den fundamentala huvudregeln om frihet från personligt ansvar. Det är essentiellt för den fortsatta framställningen att läsaren har klart för sig vilken betydelse huvudregeln om frihet från personligt ansvar tillmäts. Därefter i avsnitt 3 behandlas det skatterättsliga företrädaransvaret med fokus på dess tillkomst och utveckling. Där lyfts motiven bakom införandet av regleringen fram. I efterföljande avsnitt 4 behandlas den rättsliga regleringen av det skatterättsliga företrädaransvaret. I avsnitt 5 presenteras det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret genom en ingående redogörelse av förutsättningarna för ansvar enligt ABL. Sedan i avsnitt 6 presenteras en kortare redogörelse för regleringarna i några av de nordiska länderna för att placera den svenska regleringen i ett större sammanhang. Framställningen så här långt har som huvudsakligt syfte att ge läsaren de kunskaper som krävs för att få en djupare förståelse för det komplexa system som dessa två regelverk skapar tillsammans. Framställningen så här långt har ett perspektiv *de lege lata*.

Avsnitt 7 är det inledande avsnittet i den analyserande delen av framställningen och utifrån olika aspekter presenteras en analys av det skatterättsliga företrädaransvaret. Slutligen i avsnitt 8 presenteras en personlig analys. Där redogör jag kortfattat för mina personliga åsikter baserat på den information jag inhämtat, tolkat och analyserat. Avsnittet avslutas med att jag besvarar den övergripande frågeställningen och presenterar de lösningar jag finner ändamålsenliga. Där övergår framställningen till ett perspektiv *de lege ferenda*.

²³ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*.

²⁴ Angående detta stycke, se Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, s. 62.

2 Aktieägarnas personliga ansvarsfrihet

Kännetecknande för aktiebolaget är huvudregeln om frihet från personligt ansvar som återfinns i 1 kap. 3 § ABL och som fastslår att aktieägare inte har något personligt ansvar för bolagets förpliktelser. Aktieägare svarar i princip endast för tillskjutet aktiekapital och denna huvudregel är fundamental för aktiebolag.²⁵ Det begränsade personliga ansvaret möjliggör för innovativa riskbenägna aktieägare att driva verksamheter på ett organiserat och varaktigt sätt utan att riskera sina privata förmögenheter. Det begränsade personliga ansvaret främjar ekonomisk verksamhet och har således ett tydligt samhällsekonomiskt syfte.²⁶ Vidare framgår det i ett förarbetsuttalande att det är viktigt för den ekonomiska tillväxten och sysselsättningsnivån i samhället att det är enkelt att driva och etablera lönsamma bolag,²⁷ något som det begränsade personliga ansvaret bidrar till. Principen om aktieägarnas personliga ansvarsfrihet är en viktig utgångspunkt för den fortsatta framställningen med anledning av att såväl det skatterättsliga som det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret utgör undantag från denna fundamentala huvudregel. Huvudregeln är viktig utifrån många olika aspekter och i de följande tre styckena kommer en del av dessa aspekter att åskådliggöras baserat på Bergströms och Samuelssons reflektioner och resonemang.²⁸

Det begränsade personliga ansvaret underlättar aktieplacering genom att minska övervakningsbehoven. Aktieägare har således i princip inget behov av att hålla sig informerade om övriga aktieägares ekonomiska förhållanden, något som däremot skulle vara viktigt vid ett obegränsat personligt och solidariskt ansvar. Ett obegränsat personligt och solidariskt ansvar skulle medföra ett stort behov av kontroller, detta för att minska risken för att aktieägare skulle bli tvungna att ta på sig andra aktieägares ansvar. Således skulle det vara av stor vikt för befintliga aktieägare att vid alla tidpunkter hålla reda ägandeförhållandena i bolaget samt ägarnas ekonomiska förhållanden. Kontrollerna är ofta omfattande och måste göras fortlöpande, vilket många gånger resulterar i stora kostnader. Ett begränsat personligt ansvar medför att omfattande kontroller inte är nödvändiga och således undviks dessa kostnader. Observera att fåmansbolagen ofta utgör ett undantag från detta då humankapitalet många gånger är lika viktigt eller viktigare än det monetära kapitalet, därför är kontroller ändå nödvändiga för att kartlägga aktieägarnas personliga förhållanden.²⁹

I ett aktiebolag råder fri överlåtbarhet av aktier. Denna princip förutsätter rent praktiskt att aktieägare är fria från personligt ansvar. Ett aktiebolag på obestånd utan begränsat personligt ansvar skulle med största sannolikhet bli av med sina förmögna aktieägare. Detta i sin tur skulle troligen medföra att ägarförhållandena skulle bli svåra att utreda samt att transaktionskostnaderna skulle öka. I den beskrivna situationen skulle det bli svårt att hitta nya aktieägare då ingen med en ansenlig förmögenhet skulle överväga att ta över ett bolag på obestånd om det fanns en risk för att bli ålagd ett personligt ansvar för bolagets skulder. Därför skulle det vara näst intill omöjligt att

²⁵ Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 56 och 194. Aktieägarnas personliga ansvarsfrihet är däremot inte helt obegränsad, se mål nr. T-2133-14 där Högsta domstolen har meddelat ansvarsgenombrott.

²⁶ Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, s. 136.

²⁷ Prop. 2012/13:65, s. 5–6.

²⁸ Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 56 ff.

²⁹ Angående detta stycke, se Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 57–58.

göra gällande det obegränsade personliga ansvaret i praktiken. Det ovan skisserade skulle antagligen ta udden av en attraktiv aktiehandel.³⁰

Något som också förutsätter ett begränsat personligt ansvar är diversifiering vid aktieplacering. För den som vill handla med aktier är det viktigt att sprida sina risker på flera olika aktier. På så sätt drabbas aktieägare inte lika hårt av en drastisk nedgång i ett bolag som om alla aktier hade varit placerade i ett bolag. Riskspridning medför även minskade kapitalkostnader för bolagen då aktieplacerare inte har lika höga krav på riskkompensation. Ett obegränsat personligt ansvar skulle motverka hela poängen med diversifiering och snarare öka riskerna istället för att reducera dem. Vilket antagligen skulle leda till en inskränkning av aktieinnehav till ett fåtal aktier för att på så sätt minska riskerna. Detta i sin tur skulle förmodligen leda till att kraven på avkastning skulle höjas och att bolagens kapitalkostnader skulle öka. Det ska dock påpekas att möjligheterna att hålla en väldiversifierad portfölj i princip förutsätter att det rör sig om börsnoterade aktier men det är dock inte omöjligt att åstadkomma med onoterade aktier.³¹

Principen om frihet från personligt ansvar är onekligen viktig men det begränsade personliga ansvaret åskådliggör samtidigt en tydlig intressemotsättning mellan ett bolags aktieägare och borgenärer. Aktieägare har en begränsad risk men däremot i princip en obegränsad vinstmöjlighet. Aktieägare kan därför många gånger föredra att tillskjuta så lite aktiekapital som möjligt för att på så sätt upprätthålla det asymmetriska förhållandet mellan risk och vinstmöjlighet. Istället får affärsrisken till stor del bäras av kreditgivarna. Däremot har bolagets borgenärer ett starkt intresse av att bolaget har ett betydande bundet kapital dels för att öka aktieägares incitament till att driva en framgångsrik verksamhet, dels för att tjäna som säkerhet i tuffa tider.³² Bolagets borgenärer är hänvisade till att rikta sina anspråk gentemot bolaget, därför innehåller ABL flertalet regler som syftar till att skydda bolagets egna kapital.³³ Aktieägare får inte disponera fritt över bolagets tillgångar men detta i sig hindrar inte att bolaget går med förlust. Således riskerar bolaget ändå att förlora sitt kapital till följd av dåliga affärer. Därför finns bland annat det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret som utgör ett undantag från den fundamentala huvudregeln.³⁴ Ytterligare ett undantag från den fundamentala huvudregeln är det skatterättsliga företrädaransvaret.³⁵

Vad läsaren bör ha med sig under den fortsatta framställningen är att principen om frihet från personligt ansvar är fundamental av många anledningar. Den är av stor vikt för ett välfungerande näringsliv och en aktiv aktiemarknad. Trots att regeln å ena sidan kan ses som ett skydd för aktieägare kan den å andra sidan ses som ett skydd för samhället i stort då regelns existens kan bidra till ökad sysselsättning och tillväxt i samhället. Därför bör varje undantag från denna huvudregel ha ett legitimt syfte och det är mot bakgrund av detta som det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret bör ses.

³⁰ Angående detta stycke, se Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 57–59.

³¹ Angående detta stycke, se Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 59–60.

³² Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, s. 136.

³³ Smiciklas, Martin, *Associationsrättens grunder – Bolag, föreningar och stiftelser*, s.121.

³⁴ Johansson, Svante, *Associationsrätten – En introduktion*, s. 62–63. Handlingsplikten uppkommer även när det efter verkställighet enligt 4 kap. (1981:774) *Utsökningsbalken* visat sig att bolaget saknat utmättningsbara tillgångar, 25 kap. 13 § 2 p. ABL.

³⁵ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 9.

3 Det skatterättsliga företrädaransvarets historia

3.1 Tiden innan det skatterättsliga företrädaransvaret

Före år 1947 betalades skatt in till staten först efter att taxering var fastställd. Detta innebar att skatt betalades in i efterhand vilket medförde svårigheter för enskilda att planera sin ekonomi då det ofta var vanskligt att räkna ut hur stora belopp som behövde avsättas för framtida skattebetalningar. Vidare innebar detta svårigheter för staten att driva in skattefordringar då det fanns en stor risk för att tillräckliga medel inte skulle finnas kvar vid indrivningen. Därför infördes ett källskattesystem år 1947.³⁶ Men redan på 1950-talet uppdagades ett problem med detta system. Tillämplig lag var *uppbördslagen (1953:272)* (UBL)³⁷ vilken ålade arbetsgivaren en skyldighet att innehålla anställdas källskatt. Därefter kunde dock arbetsgivaren fritt förfoga över dessa medel fram till att skatten förföll till betalning. Det förelåg därför en risk att tillräckliga medel inte skulle finnas tillgängliga när förfalldagen kom och detta var ett problem som uppfattades vara störst bland fåmansaktiebolagen.³⁸

Det fanns vid den tiden regler i UBL som innebar att en arbetsgivare, det vill säga bolaget, kunde åläggas ansvar för innehållen källskatt som inte betalats in. Dock kunde staten inte driva in en fordran om ett bolag försatts i konkurs. Utöver detta ansvar fanns det straffrättsliga regler som innebar att ansvar i form av böter eller fängelse kunde utdömas om anställdas källskatt inte betalats in i rätt ordning.³⁹ Detta straffansvar gjordes gällande mot en redovisningsansvarig eller dennes legala företrädare.⁴⁰ Trots existensen av dessa sanktioner ansågs regelverket vara bristfälligt och anledningen till att det skatterättsliga företrädaransvaret infördes kan främst härledas till två domar från Högsta domstolen.⁴¹

I NJA 1957 s. 757 I–II⁴² prövade Högsta domstolen frågan huruvida företrädare för aktiebolag som hade dömts för uppbördsbrott enligt 81 § UBL⁴³, för att de hade underlåtit att betala in anställdas innehållna källskatt, även kunde ådömas skadeståndsansvar för detta. Vid tidpunkten för avgörandena fanns inte någon

³⁶ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 86–87.

³⁷ Före år 1975 hette *Uppbördslagen (1953:272)* UBL, *uppbördsförordningen (1953:272)* och förkortades UF, se Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 10. I denna framställning kommer förkortningen UBL att användas för tidpunkter både före och efter år 1975. Detta för att framställningen ska vara så tydlig som möjligt.

³⁸ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 103.

³⁹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 103.

⁴⁰ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 87.

⁴¹ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 18 med vidare hänvisningar, se särskilt fotnot 23–25. Se även NJA 1957 s. 757 I–II, SOU 1965:23 samt prop. 1967:130.

⁴² Se även NJA 2003 s. 390.

⁴³ Före år 1975 reglerades uppbördsbrottet i 80 § 1 mom. 2 st. UF som efter namnbytet år 1975 flyttades över till 81 § UBL, se Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 18 fotnot 21. I denna framställning kommer dock endast hänvisningar till UBL 81 § att användas med anledning av att framställningen ska bli så tydlig som möjligt.

skadeståndslag men enligt allmänna rättsgrundsatser ersattes, precis som idag, ren förmögenhetsskada i utomobligatoriska förhållanden endast vid brott eller om det stadgades i speciallagstiftning.⁴⁴ Företrädarna som var föremål för den rättsliga prövningen var dömda för uppbördsbrott och således var förutsättningarna för att utdöma skadeståndsansvar delvis uppfyllda. Högsta domstolen fastslog att det krävdes ett orsakssamband mellan brottet och skadan. Ett sådant orsakssamband ansågs inte föreligga och domstolen slog fast 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.”⁴⁵ Domstolen klargjorde sedan att gällande lagregler föreskrev vad myndigheten skulle göra om arbetsgivaren inte betalade innehållen källskatt. Reglerna föreskrev hur skatt skulle avkortas samt hur en obetald skattefordran skulle fastställas, debiteras och indrivnas. Mot bakgrund av innehållet i regleringen, omständigheterna i övrigt samt i brist på uttryckliga regler ansåg Högsta domstolen att det inte fanns förutsättningar för att ålägga företrädarna skadeståndsskyldighet för den juridiska personens skatteskulder.⁴⁶

3.2 Det skatterättsliga företrädaransvarets tillkomst

Genom att något ekonomiskt ansvar för innehållen obetald källskatt inte kunde utkrävas gick staten miste om stora belopp. Det ansågs därför finnas ett starkt behov av att kunna ålägga företrädare ansvar för anställdas innehållna obetalda källskatt. För att minska statens förluster i situationer liknande dem som förekom i NJA 1957 s. 757 I–II infördes det skatterättsliga företrädaransvaret år 1968.⁴⁷ I SOU 1965:23 konstaterades det att staten som borgenär ofta hade begränsade möjligheter att göra företrädare för aktiebolag ansvariga för innehållen obetald källskatt, vilket tydligt hade påvisats i NJA 1957 s. 757 I–II. Förlusterna som staten åsamkades ansågs till största del vara hänförliga till aktiebolag. Vid denna tidpunkt var aktiebolagsformen på uppgång och särskilt utmärkande i ifrågavarande hänseende var fåmansaktiebolagen. Det hade visat sig att dessa bolag många gånger fortsatte att driva verksamhet trots att aktiekapitalet gått förlorat och bolaget därmed enligt aktiebolagsrättsliga regler bort träda i likvidation. När bolaget väl försattes i konkurs var det oftast skatteskulderna som uppgick till betydande belopp, övriga skulder uppgick endast till obetydliga belopp i förhållande till skatteskulderna, därför drogs slutsatsen att bolagsformen utnyttjades på bekostnad av staten. Mot bakgrund av detta ansågs det vara angeläget att i första hand överväga ett skatterättsligt företrädaransvar i förhållande till aktiebolag.⁴⁸ Några uppgifter angående hur stora förluster staten led fanns inte men uppfattningen var att förlusterna var så pass omfattande att det var angeläget att reducera dem. Syftet med införandet var således att möjliggöra för staten att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av försumliga företrädare jämte den juridiska personen för innehållen obetald källskatt.⁴⁹

I utredningen diskuterades även den tidens aktiebolagsrättsliga regelverk, vilket var 1944 års aktiebolagslag. Det konstaterades att ett aktiebolags företrädare i vissa fall kunde göras ansvariga för bolagets förpliktelser, trots existensen av regeln om frihet

⁴⁴ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 87–88 och *skadeståndslagen* (1972:207).

⁴⁵ Citatet återfinns i NJA 1957 s. 757 I.

⁴⁶ NJA 1957 s. 757 I–II.

⁴⁷ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 18 med vidare hänvisningar, se särskilt fotnot 23–25. Se även SOU 1965:23 och prop. 1967:130.

⁴⁸ SOU 1965:23, s. 180–182 och 184.

⁴⁹ Prop. 1967:130, s. 131.

från personligt ansvar. Företrädarna kunde bli ansvariga om de underlät att följa vissa regler vid befarad kapitalbrist och i vissa fall kunde de bli skadeståndsskyldiga. Det påpekades att det faktum att Högsta domstolen fastslagit att skadeståndsskyldighet inte kunde åläggas för innehållen obetald källskatt i NJA1957 s. 757 I–II inte nödvändigtvis innebar att företrädare inte kunde bli ansvariga för motsvarande skulder enligt aktiebolagslagen.⁵⁰ Redan i 1944 års aktiebolagslag fanns således liknande ansvarsregler beträffande aktiebolagsrättsligt företrädaransvar som idag återfinns i 25 kap. ABL men det ska tilläggas att aktiebolagsrätten inte var lika utvecklad som den är idag.⁵¹

Vidare konstaterades det att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret även borde omfatta innehållen obetald källskatt. Dock ansågs möjligheterna att göra gällande det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret vara mycket begränsade. Det ansågs nämligen att den information som kunde avslöja när ett bolag bort ha trätt i likvidation och huruvida företrädarna brustit i sina skyldigheter oftast uppdagades först när bolaget hade försatts i konkurs. Men enbart det faktum att ett bolag var försatt i konkurs ansågs inte vara någon garanti för att en grundlig undersökning av företrädarnas förehavanden skulle företas. En sådan undersökning förutsatte nämligen i regel att konkurskostnaderna på något sätt var eller blev täckta. Det konstaterades vidare att de bolag som troligtvis hade företrädare som skulle kunna göras ansvariga oftast var de bolag som hade fortsatt drivas trots ekonomiska problem och som således oftast saknade tillgångar när konkursen var förestående. Detta i sin tur torde många gånger ha inneburit att någon undersökning inte skulle kunna företas med anledning av att konkurskostnaderna saknade täckning.⁵²

I utredningen diskuterades även huruvida en skadeståndsrättslig reglering skulle kunna vara lösningen på problemet. Utredningen kom dock snabbt fram till att en sådan lösning inte var att föredra.⁵³ Detta trots att bakgrunden till att det skatterättsliga företrädaransvaret infördes var att staten inte vunnit framgång med en skadeståndstalan.⁵⁴ Vidare ansågs det vara märkligt att företrädare kunde åläggas straffrättsligt ansvar för innehållen obetald källskatt men däremot inte kunde påföras något ekonomiskt ansvar för detsamma.⁵⁵ Mot bakgrund av ovan beskrivna överväganden och motiv infördes den första bestämmelsen beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret i 77a § UBL.⁵⁶ Bestämmelsen innebar att en företrädare för ett aktiebolag, jämte arbetsgivaren, kunde bli ansvarig för innehållen källskatt som inte betalats in i rätt ordning. Ansvaret förutsatte uppsåt eller grov oaktsamhet hos företrädaren, vilket motsvarade rekvisiten i den straffrättsliga bestämmelsen i 81 § UBL.⁵⁷ Anledningen till denna lösning var att det ansågs vara lämpligast att begränsa det skatterättsliga företrädaransvaret till situationer där företrädaren även kunde underkastas straffansvar. Dock poängterades det att enbart

⁵⁰ SOU 1965:23, s. 182–184.

⁵¹ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 88–89 med vidare hänvisningar, se särskilt hänvisning 6–7 och SOU 1965:23, s. 182–184.

⁵² Angående detta stycke, se SOU 1965:23, s. 184.

⁵³ SOU 1965:23, s. 185–187.

⁵⁴ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 19 med vidare hänvisningar.

⁵⁵ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 89 och SOU 1965:23, s. 180 ff.

⁵⁶ 77a § UBL hade före år 1975 sin motsvarighet i 77a § UF, se Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 19.

⁵⁷ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 104. Se även SOU 1965:23, s. 187 och prop. 1967:130, s. 131.

det faktum att straffbarhet förelåg inte medförde att skatterättsligt företrädaransvar alltid skulle åläggas.⁵⁸

Det skatterättsliga företrädaransvaret var inte en ny straffform utan en möjlighet för staten att göra gällande ekonomiskt ansvar.⁵⁹ Därför innehöll bestämmelsen också ett undantag som medförde att det skatterättsliga företrädaransvaret kunde jämkas eller efterges om särskilda skäl förelåg. Det framgick inte vid tidpunkten för införandet vilken betydelse rekvisiten uppsåt, grov oaktsamhet eller särskilda skäl hade. Tolkningen av dessa rekvisit överlämnades till rättstillämpningen och under årens lopp har praxis kommit att bli omfattande.⁶⁰ SFL är fortfarande relativt ny och således är mycket av den praxis som finns på området att hänföra till äldre lagstiftning men med tanke på att lagstiftaren inte har haft för avsikt att ändra rättsläget gällande dessa rekvisit bör äldre praxis fortfarande ha betydelse.⁶¹

3.3 Det skatterättsliga företrädaransvarets utveckling

Till en början omfattade det skatterättsliga företrädaransvaret endast innehållen obetald källskatt. Ansvar utvidgades dock under årens lopp och från och med mitten av 1980-talet omfattades även mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, punktskatter, prisregleringsavgifter samt tull och regler beträffande skatterättsligt företrädaransvar togs in i respektive skattelagstiftningar. Således omfattade det skatterättsliga företrädaransvaret alla skatter av större vikt förutom bolagsskatten. Först år 1997 omfattades även bolagsskatten av det skatterättsliga företrädaransvaret.⁶² En av orsakerna till utvidgningen var att det skatterättsliga företrädaransvaret för källskatter ansågs ha en negativ inverkan på inbetalning av indirekta skatter genom att vissa försökte skaffa sig otillbörliga skattekrediter genom att inte betala de indirekta skatterna.⁶³ År 1997 innebar även andra förändringar på området, bland annat togs beslutet att uppbördsbrottet i 81 § UBL skulle avskaffas⁶⁴, vilket innebar att det inte längre var kriminaliserat att underlåta att betala innehållen källskatt till staten. En av orsakerna till att uppbördsbrottet avskaffades var att det ansågs ha en begränsad betydelse i individual- och allmänpreventivt hänseende. Uppfattningen var istället att det var det skatterättsliga företrädaransvaret som verkade avhållande.⁶⁵

År 1997 var även året då UBL ersattes av SBL.⁶⁶ Huvudbestämmelsen i 77a § UBL beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret och övriga regler i andra författningar avseende det skatterättsliga företrädaransvaret togs in i 12 kap. 6 §

⁵⁸ SOU 1965:23, s. 187.

⁵⁹ Prop. 1967:130, s. 131.

⁶⁰ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 104 och SOU 1965:23, s. 187.

⁶¹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 111. Se även Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 48–49.

⁶² Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 104. Se även SOU 1983:23, s. 98 och prop. 1996/97:100, s. 434.

⁶³ Prop. 1973/163, s. 166–167. Se även prop. 1996/97:100, s. 434.

⁶⁴ Vid denna tidpunkt hade regeln i 81 § UBL flyttats över till 6 § *skattebrottslagen (1971:69)*. Regeln flyttades över år 1996, se Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 89–90.

⁶⁵ Prop. 1996/97:100, s. 449–450.

⁶⁶ Prop. 1996/97:100, s. 1.

SBL.⁶⁷ I samband med detta avskaffades de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet och ersattes istället med objektiva förutsättningar. Med anledning av att uppbördsbrottet avskaffades ansågs det nämligen naturligt att även bestämmelsen om det skatterättsliga företrädaransvaret ändrades. Denna bestämmelse var, som ovan nämnt, uppbyggd med uppbördsbrottet som förebild. När detta brott skulle avskaffas försvann den koppling som tidigare funnits mellan straffansvaret och det skatterättsliga företrädaransvaret. Det var dock aldrig tänkt att detta skulle medföra någon förändring i sak utan reglerna skulle ha samma tillämpning som tidigare.⁶⁸ Enligt vad som framgick av remissvaren, så som dessa återgavs i propositionstexten, var ett flertal remissinstanser skeptiska till ändringen och menade att den i praktiken skulle medföra ett strängare skatterättsligt företrädaransvar. Göta Hovrätt ansåg att den nya utformningen var för vag, vilket inte var önskvärt då det ansågs vara av stor vikt att avsteg från huvudregeln om friheten från personligt ansvar var tydliga. Svenska Bankföreningen menade att en sådan förändring skulle komma att menligt påverka företagares vilja att bedriva verksamhet. Detta var bara två uttalanden i mängden men de gav ändå uttryck för den övergripande inställningen hos de flesta remissinstanserna.⁶⁹ Någon förändring avseende befrielsegrunderna gjordes inte.⁷⁰

Även Högsta domstolen ansåg att den nya utformningen av det skatterättsliga företrädaransvaret tydde på en viss skärpning av ansvaret. I NJA 2000 s. 132 konstaterade Högsta domstolen att: ”Trots att det i förarbetena till detta lagrum uttalas att någon saklig ändring inte åsyftats, kan det således, på grund av den utformning som bestämmelsen fått, väl tänkas att den i praktiken kommer att medföra att företrädare för juridiska personer blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare.”⁷¹ Detta ledde till att skatteutskottet i ett betänkande konstaterade att Högsta domstolens uttalande var problematiskt med tanke på att någon förändring i sak beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret aldrig varit avsedd. Därför ansåg utskottet att en analys av rättsläget var behövlig.⁷² Med anledning av detta tillsattes en utredning för att undersöka om det skatterättsliga företrädaransvaret fått en strängare utformning. Om det sedan skulle visa sig att så var fallet skulle lagförslag presenteras med syfte att säkerställa att bestämmelsen inte fick en sådan effekt.⁷³

Utredningen föreslog att det skulle införas ett krav på att en företrädare skulle ha insett eller skäligen bort inse att skatten inte skulle kunna betalas i tid. Något de menade hade framgått av den gamla lydelsen av lagen. Vidare ville de införa en definition av begreppet företrädare.⁷⁴ I slutändan infördes dock de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet igen. Syftet var att återställa rättsläget och därför var det naturligt att utforma bestämmelsen i så nära anslutning till den tidigare lydelsen som möjligt, trots att rekvisiten hade en straffrättslig karaktär och att den tidigare kopplingen till straffrätten var borta.⁷⁵ Möjligheten att bli befriad från skatterättsligt företrädaransvar behölls oförändrad.⁷⁶ Vidare infördes inte någon definition av företrädarbegreppet bland annat på grund av rädslan för att tillämpningsområdet skulle förändras. Det som istället fick bli avgörande för bedömningen av företrädarbegreppet var om personen i fråga hade haft en faktisk

⁶⁷ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 19 med vidare hänvisningar och prop. 1996/97:100, s. 19 ff. och 440–444.

⁶⁸ Prop. 1996/97:100, s. 442–443.

⁶⁹ Prop. 1996/97:100, s. 440–441.

⁷⁰ Prop. 1996/97:100, s. 440.

⁷¹ Citatet återfinns i NJA 2000 s. 132.

⁷² Bet. 1999/2000:SkU24.

⁷³ Kom. dir. 2000:89.

⁷⁴ SOU 2002:08, s. 77 ff.

⁷⁵ Prop. 2002/03:128, s. 26 och 97.

⁷⁶ Prop. 2002/03:128, s. 23.

maktposition och möjlighet att påverka verksamheten.⁷⁷ En annan förändring som skedde i samband med detta var att förfarandet flyttades över från allmän domstol till förvaltningsdomstol.⁷⁸

Sedan år 2012 är SBL ersatt av SFL,⁷⁹ endast mindre förändringar beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret har gjorts i SFL. I samband med införandet, enligt vad som framgick av remissvaren, så som dessa återgavs i propositionstexten, var många remissinstanser kritiska till det skatterättsliga företrädaransvaret och påkallade en översyn av ansvarsreglerna. Något behov av en sådan översyn ansågs inte föreligga då detta hade gjorts tidigare samt på grund av att det inte var något som omfattades av utredningens uppdrag. Således infördes det skatterättsliga företrädaransvaret i princip oförändrat i SFL. Vad som däremot ändrades var bland annat att ansvaret för oriktiga uppgifter utvidgades till att även omfatta punktskatter, till skillnad från tidigare då enbart mervärdesskatt omfattades. Vidare utvidgades ansvaret till att omfatta situationer då anmälan om F-skatt i uppenbara anställningsförhållanden inte hade gjorts.⁸⁰

Det skatterättsliga företrädaransvaret har i princip inte ändrats sedan 1960-talet.⁸¹ Än idag har några andra motiv än de som presenterades vid införandet av regleringen inte framkommit. Motiven som presenterades var att det behövdes en reglering där ekonomiskt ansvar kunde utdömas för underlåtenhet att inbetala innehållen källskatt med tanke på att företrädare för motsvarande underlåtenhet kunde ådömas straffansvar. Någon annan ordning skulle varit märklig ansågs det. Det skatterättsliga företrädaransvaret skulle bidra med att komma till bukt med missbruket som ansågs ske på bekostnad av statens skatteintäkter. Vidare ansågs det aktiebolagsrättsliga regelverket, däribland inbegripet det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret, vara otillräckligt varpå staten behövde extra skydd.⁸² Det kan konstateras att staten, vid tidpunkten för införandet, troligtvis hade samma möjligheter som övriga borgenärer att göra gällande ekonomiskt ansvar enligt de aktiebolagsrättsliga ansvarsreglerna och i takt med att aktiebolagsrätten utvecklades bör möjligheterna ha ökat. Persson Österman och Nyquist menar dock att det av naturliga skäl inte funnits något behov av att använda dessa regler när det skatterättsliga företrädaransvaret har kunnat nyttjas istället. Sammanfattningsvis kan, enligt Persson Österman och Nyquist, slutsatsen dras att staten högst sannolikt ansetts ha haft ett större skyddsintresse än övriga borgenärer, vilket antagligen varit ett viktigt motiv bakom det skatterättsliga företrädaransvaret.⁸³

⁷⁷ Prop. 2002/03:128, s. 24.

⁷⁸ Prop. 2002/03:128, s. 28 ff.

⁷⁹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 104 med vidare hänvisningar.

⁸⁰ Prop. 2010/11:165, s. 505 ff.

⁸¹ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 94.

⁸² Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret* s. 89, 94–95, SOU 1965:23 och prop. 1967:130.

⁸³ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 87–89 och 94–95.

4 Det skatterättsliga företrädaransvaret

4.1 Allmänt

Förutsättningarna för det skatterättsliga företrädaransvaret återfinns i 59 kap. 12–15 §§ SFL. Reglerna slår fast att en företrädare för en juridisk person⁸⁴, jämte den juridiska personen, kan bli ansvarig för den juridiska personens skatteskulder. Ansvaret aktualiseras om företrädaren genom uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag, underlåtit att göra anmälan om F-skatt, underlåtit att inbetala skatt eller avgift eller lämnat oriktiga uppgifter. Ansvaret förutsätter att vissa subjektiva och objektiva rekvisit är uppfyllda. I enlighet med de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, ska företrädaren ha haft vetskap om eller fog att misstänka att aktiebolagets skatterättsliga förpliktelser inte skulle kunna fullgöras i tid. Vidare för att de objektiva rekvisiten ska anses vara uppfyllda ska aktiebolagets skatterättsliga förpliktelser de facto inte ha fullgjorts. Dessutom ska inga verksamma åtgärder ha vidtagits.⁸⁵ Utöver detta krävs det att det inte föreligger några förutsättningar för befrielse eller hinder mot ansvar för att skatterättsligt företrädaransvar ska kunna utdömas.⁸⁶ En detaljerad beskrivning av alla förutsättningar för det skatterättsliga företrädaransvaret presenteras nedan.

4.2 Företrädare

4.2.1 Allmänt

En viktig utgångspunkt för att kunna göra gällande skatterättsligt företrädaransvar är att fastställa vem som är företrädare för aktiebolaget, se 59 kap. 12–14 §§ SFL. Som nämnt ovan har det diskuterats huruvida en legaldefinition av begreppet företrädare bort införas i anslutning till reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret. Slutsatsen drogs att en sådan definition skulle kunna medföra att tillämpningsområdet antingen begränsades eller utvidgades. Därför infördes aldrig någon definition av begreppet företrädare.⁸⁷ Bedömningen av vem som är att anse som företrädare för ett aktiebolag får därför göras utifrån objektiva faktiska omständigheter.⁸⁸

Utgångspunkten är att en företrädare för ett aktiebolag utgörs av en fysisk person som antingen är en legal eller en faktisk företrädare.⁸⁹ Förekomsten av faktiska företrädare medför inte att legala företrädare undkommer skatterättsligt företrädaransvar och vice versa. Ett bolag kan därför ha ett flertal olika företrädare som alla i princip är underkastade samma ansvarsregler i SFL.⁹⁰ Således kan flera företrädare samtidigt

⁸⁴ Framställningen tar enbart hänsyn till svenska aktiebolag.

⁸⁵ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 105 och 111.

⁸⁶ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar*.

⁸⁷ Prop. 2002/03:128, s. 24 och SOU 2002:08, s. 142 och 144.

⁸⁸ Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 21.

⁸⁹ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 43 med vidare hänvisningar. Se även NJA 1971 s. 296 I.

⁹⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 31–32. Se även Kammarrätten i Göteborg mål nr. 3836–07.

åläggas ett solidariskt skatterättsligt företrädaransvar för ett aktiebolags skatteskulder.⁹¹ En företrädare som har betalat skatteskulder på grund av det skatterättsliga företrädaransvaret har regressrätt mot aktiebolaget, 59 kap. 21 § SFL.⁹²

Regressrätt mellan företrädare regleras däremot inte i SFL och således får detta lösas med hjälp av civilrättsliga regler.⁹³ Enligt Simon-Almendal bör detta innebära att de allmänna principerna för fordringsansvar inom skadeståndsrätten ska tillämpas analogt. En företrädare som betalat skatteskulder på grund av det skatterättsliga företrädaransvaret kan vända sig mot övriga ansvariga företrädare och kräva betalning. Ansvaret fördelas följaktligen proportionerligt mellan var och en, inklusive den som gör regressrätten gällande.⁹⁴ Nedan redogörs för innebörden av begreppen legal respektive faktisk företrädare.

4.2.2 Legal företrädare

Någon legaldefinition av begreppet legal företrädare förekommer inte och ledning får därför hämtas ur den aktiebolagsrättsliga regleringen.⁹⁵ Styrelsen och den verkställande direktören i ett aktiebolag är enligt 8 kap. 35–36 §§ ABL ställföreträdare för aktiebolaget.⁹⁶ Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltning. Detta ansvar innefattar att tillse att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt samt att tillse att fortlöpande bedömningar av bolagets ekonomiska situation görs. Detta ansvar är inte överlåtbart. Detta innebär, oavsett om styrelsen delegerar bort vissa av sina uppgifter, att det yttersta ansvaret för att skyldigheterna fullgörs alltid ligger på styrelsen.⁹⁷

Att åta sig att vara styrelseledamot för ett aktiebolag är ett stort ansvar, inte minst med tanke på det stränga skatterättsliga företrädaransvaret för legala företrädare. En person som ikläder sig rollen som legal företrädare för ett aktiebolag riskerar nämligen att åläggas skatterättsligt företrädaransvar för den juridiska personens skatteskulder på grund av de skyldigheter som följer av uppdraget.⁹⁸ Högsta domstolen har nämligen slagit fast att: ”Den som åtager sig uppdrag att vara ledamot av aktiebolags styrelse kan icke till frihet från att fullgöra de förpliktelser som eljest följer med sådant ledamotskap åberopa enbart att styrelseuppdraget varit av endast ”formell” natur eller att han ej förstått innebörden av uppdraget.”⁹⁹ Detta medför att det blir svårt för en styrelseledamot att undkomma ett eventuellt skatterättsligt företrädaransvar med

⁹¹ Se även NJA 1971 s. 296 III och NJA 1974 s. 423.

⁹² Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 32.

⁹³ Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 59. Se även NJA 2009 s. 221 och Skatteverket, *rättslig vägledning, företrädaransvar – regressrätt* och Larsson, Ylva och Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar och regressrätt*.

⁹⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 71–72 med vidare hänvisningar, se fotnot 154. Se även Larsson, Ylva och Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar och regressrätt*.

⁹⁵ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 14. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 41 ff. med vidare hänvisningar.

⁹⁶ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 109–110. Se även prop. 1996/97:100, s. 435.

⁹⁷ Prop. 2004/05:85, s. 310 och 617–618. Se 8 kap. 4 § ABL beträffande styrelsens ansvar. Styrelsen kan i viss mån delegera uppgifter men kan däremot inte avhända sig det yttersta ansvaret för de uppgifter som uppräknas i paragrafen.

⁹⁸ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 110. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 42 ff. med vidare hänvisningar.

⁹⁹ Citatet återfinns i NJA 1974 s. 297.

anledning av att deras icke överlåtbara ansvar innefattar att tillse att bolaget fullgör sina skyldigheter, däribland inbegripet betalning av skatter och avgifter till staten.¹⁰⁰ Dock krävs det att företrädaren åtnjuter en viss självständighet i sin roll för att ett skatterättsligt företrädaransvar ska kunna åläggas.¹⁰¹ En styrelsesuppleant blir däremot endast ansvarig i form av legal företrädare om denne faktiskt har medverkat i styrelsearbetet.¹⁰² Vidare om bolaget begärts i konkurs eller trätt i likvidation är det konkursförvaltaren respektive likvidatorn som är att betrakta som legala företrädare.¹⁰³

4.2.3 Faktisk företrädare

Begreppet företrädare inbegriper även faktiska företrädare, begreppet är dock svårare att definiera än begreppet legal företrädare och ledning får således sökas i praxis och förarbeten. Utgångspunkten för att kunna fastställa vem som är ett bolags faktiska företrädare är att göra en bedömning av vem som har haft den faktiska makten över aktiebolaget och därmed kunnat styra över aktiebolagets förvaltning.¹⁰⁴ En sådan bedömning har Högsta domstolen gjort i NJA 1979 s. 555 där domstolen ålade en aktieägare skatterättsligt företrädaransvar. Vid bedömningen fästes vikt vid att aktieägaren i fråga tillsammans med den verkställande direktören, som även var hans far och delägare i bolaget, hade fattat beslut beträffande inbetalning av skatter. Vidare hade aktieägaren haft hand om bolagets ekonomiska förvaltning och genom fullmakter fritt kunnat förfoga över bolagets likvida medel. Vidare ansågs det att aktieägaren hade haft ett ekonomiskt utbyte av verksamheten, trots att någon fast lön eller aktieutdelning inte hade förekommit. Därför fastslog Högsta domstolen att aktieägaren i fråga var att anse som faktisk företrädare för bolaget.¹⁰⁵

En ofta förekommande fråga är huruvida en faktisk företrädare måste ha ett ägarintresse i bolaget. En rimlig slutsats, enligt Löfgren m.fl., bör vara att företrädaren i vart fall har haft ett någorlunda ansevärt ekonomiskt utbyte av verksamheten.¹⁰⁶ Denna slutsats har stöd i praxis där vikt ofta fästs vid att företrädaren har haft ett väsentligt ekonomiskt intresse samt bestämmande inflytande över aktiebolaget. Vilket i och för sig många gånger troligtvis går hand i hand med någon form av ägarintresse. Något som kan indikera på att ett bestämmande inflytande och ett väsentligt ekonomiskt intresse föreligger är nämligen att personen eller dess närstående innehar aktier i bolaget. Vidare kan förekomsten av fullmakter som medför en rätt att företräda aktiebolaget samt personliga borgensåtaganden peka i samma riktning.¹⁰⁷ Ett väsentligt ekonomiskt intresse har i praxis ansetts föreligga vid ett innehav om 25 % av aktierna.¹⁰⁸ Simon-Almendal menar att det skatterättsliga företrädaransvaret i praxis har knutits samman med ägarintresset på ett sådant sätt att det närmast går att

¹⁰⁰ Prop. 2004/05:85, s. 310. Se även Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 22.

¹⁰¹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 45. Se även NJA 1973 s. 544 och NJA 1972 s. 205

¹⁰² NJA 1985 s. 439.

¹⁰³ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 110. Se även Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 23 med vidare hänvisningar.

¹⁰⁴ Prop. 2002/03:128, s. 24.

¹⁰⁵ NJA 1979 s. 555. Se även prop. 1996/97:100, s. 436.

¹⁰⁶ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 110.

¹⁰⁷ Se bland annat RÅ 2008 ref. 75, NJA 1976 not B 29, NJA 1993 s. 740, NJA 1979 s. 555 och NJA 1972 s. 205. Se även Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 28–29.

¹⁰⁸ NJA 1975 s. 480.

dra slutsatsen att om något ägarintresse eller annat som tyder på en faktisk makt inte föreligger kan ansvar inte utkrävas.¹⁰⁹

Annat som kan tyda på att en person är att anse som faktisk företrädare för ett aktiebolag är om denne sköter driften av bolaget, ansvarar för arbetsledningen, företräder bolaget utåt sett gentemot myndigheter, kunder eller borgenärer eller agerar på ett sätt som medför att de anställda ser denne som högst ansvarig på arbetsplatsen.¹¹⁰ Det är staten som har bevisbördan för att personen i fråga har ett sådant bestämmande inflytande och ekonomiskt intresse som görs gällande.¹¹¹

4.3 Skatterättsliga förpliktelser

4.3.1 Allmänt

SFL har ett brett tillämpningsområde och omfattar som huvudregel all skatt, dock med vissa undantag, se 2 kap. 1, 3–4 §§ SFL.¹¹² Vidare omfattas vissa angivna avgifter så som avgifter enligt *lagen (1994:1920) om allmän löneavgift* och *socialavgiftslagen (2000:980)*, se 2 kap. 2 § SFL för en fullständig uppräknig. Notera dock att vissa lagar som är undantagna från SFLs tillämpningsområde, 2 kap. 1 § SFL, hänvisar tillbaka till SFLs regler beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret. Det skatterättsliga företrädaransvaret kan således bli aktuellt även när lagen uttryckligen undantagits från SFLs tillämpningsområdet, se exempelvis 5 kap. 24 § *tullagen (2000:1281)*.¹¹³ Reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret kan även tillämpas på andra statliga fordringar än skatt, vilket framgår av att den lag som reglerar fordringen hänvisar till SFLs regler beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret. Hänvisningarna till SFL är uttömmande och om hänvisning till samtliga regler beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret saknas innebär detta att endast de regler som omfattas av hänvisningen går att tillämpa, se exempelvis 4 kap. 8a § *lag (1998:506) om punktskattekontroll av transport m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter*. Det är dock endast skatteverket som kan ansöka om skatterättsligt företrädaransvar enligt 8 § *lag 2007:324 om skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter* oavsett om andra myndigheter debiterar fordringarna.¹¹⁴

Beroende på vilken skatterättslig förpliktelse som har åsidosatts aktualiseras olika regler beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret, se 59 kap. 12–14 §§ SFL. Det är således den juridiska personens åsidosatta skatterättsliga förpliktelse som är utgångspunkten för vilka regler som blir aktuella.¹¹⁵ På vilket sätt dessa förpliktelser ligger till grund för det skatterättsliga företrädaransvaret redogörs för nedan.

¹⁰⁹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 47 med vidare hänvisningar, se särskilt fotnot 32–33. Se även NJA 1971 s. 296 I, NJA 1973 s. 544, NJA 1975 s. 480, NJA 1993 s. 740 och NJA 1998 s. 44.

¹¹⁰ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 46 med vidare hänvisningar.

¹¹¹ Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen*, s. 195.

¹¹² Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 105.

¹¹³ Se prop. 2010/11:165, s. 292–296, för mer ingående information beträffande SFLs tillämpningsområde. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 50 ff. med vidare hänvisningar.

¹¹⁴ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – Underliggande fordran – övriga debiterande myndigheter*.

¹¹⁵ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 32. Se även prop. 2010/11:165, s. 531.

4.3.2 Underlåtet skatteavdrag eller anmälan om F-skatt

En företrädare som underlåtit att göra skatteavdrag eller anmälan om F-skatt kan åläggas skatterättsligt företrädaransvar om underlåtenheten varit uppsåtlig eller grovt oaktsam. Den företrädare som åläggs skatterättsligt företrädaransvar blir betalningsskyldig jämte aktiebolaget, se 59 kap. 12 § 1 st. SFL. Skyldigheten att göra skatteavdrag stadgas i 10 kap. 2 § SFL och innebär att den som betalat ut ersättning för arbete eller annan skattepliktig ersättning enligt *inkomstskattelagen (1999:1229)* är skyldig att göra skatteavdrag vid varje utbetalning. Om föreskrivna skatteavdrag inte görs kan företrädaren åläggas skatterättsligt företrädaransvar för det belopp som skulle ha dragits av och som aktiebolaget ansvarar för enligt 59 kap. 2 § SFL. Notera att något skatteavdrag för ersättning till person som innehar F-skatt inte ska göras, 10 kap. 11 § 1 st. SFL.¹¹⁶

Om en person som innehar F-skatt har utfört arbete för ett aktiebolags räkning och det är uppenbart att personen är att likställa med en anställd hos aktiebolaget uppkommer en anmälningsplikt för aktiebolaget, 10 kap. 14 § SFL. Viktigt att notera är att anmälningsplikten endast uppkommer om anställningsförhållandet framstår som uppenbart för en arbetsgivare. En helhetsbedömning av samtliga omständigheter som kan ha betydelse för frågan huruvida det har förelegat ett anställningsförhållande ska göras. Beviskraven är höga och någon anmälningskyldighet föreligger inte om det råder tvekan i den rättsliga bedömningen.¹¹⁷ Bedömningen av arbetsförhållandets karaktär ska utgå från aktuella rättshandlingars verkliga innebörd och om det står klart att ett skenavtal är för handen ska detta frångås vid ett beslut om påförande av skatter och avgifter.¹¹⁸ Om förutsättningarna är uppfyllda medför en underlåtenhet att göra en anmäla om F-skatt att företrädaren kan åläggas skatterättsligt företrädaransvar för det belopp som den juridiska personen ansvarar för enligt 59 kap. 7 § 1 st. SFL.¹¹⁹

Det skatterättsliga företrädaransvaret inträder när skatteavdraget respektive anmälan ursprungligen skulle ha gjorts, 59 kap. 12 § 2 st. SFL. Skatteavdrag ska göras i samband med utbetalning av skattepliktig ersättning, 10 kap. 2 § SFL. Senast dagen då arbetsgivardeklaration för den redovisningsperiod som aktuell utbetalning är hänförlig till ska lämnas in ska även anmälan om F-skatt göras, 10 kap. 14 § SFL. Den relevanta tidpunkten då det skatterättsliga företrädaransvaret inträder sammanfaller således med underlåtenheten som ligger till grund för ansvaret. Därmed är det den som är företrädare vid denna tidpunkt som kan göras ansvarig. Till skillnad mot vad som gällde enligt äldre regler i SBL omfattar ansvaret inte ränta för tiden innan ansvarsbeslutet. Däremot löper kostnadsränta på ansvarsbeloppet för tiden efter ansvarsbeslutet. Om skatteavdrag görs i sedvanlig ordning men därefter inte betalas in i rätt ordning kan skatterättsligt företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL bli aktuellt.¹²⁰

4.3.3 Skatter och avgifter

Om skatter och avgifter inte är betalda i tid kan skatterättsligt företrädaransvar åläggas den företrädare som på grund av uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att göra dessa inbetalningar, 59 kap. 13 § 1 st. SFL. Ränta, förseningsavgift och skattetillägg

¹¹⁶ Angående detta stycke, se prop. 2010/11:165, s. 1005–1006 med vidare hänvisningar.

¹¹⁷ RÅ 2003 ref. 91.

¹¹⁸ RÅ 2007 ref. 61 I–II. Se även RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19.

¹¹⁹ 59 kap. 12 § SFL.

¹²⁰ Angående detta stycke, se prop. 2010/11:165, s. 506–507, 559–561 och 1005–1006 med vidare hänvisningar. Se även HFD 2013 ref. 75 III.

omfattas också av det skatterättsliga företrädaransvaret.¹²¹ Tidpunkten då det skatterättsliga företrädaransvaret inträder är enligt huvudregeln när skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats in, d.v.s. den ursprungliga förfallodagen, 59 kap. 13 § 2 st. SFL. Detta gäller även för slutlig skatt. Beslut om slutlig skatt ska skickas ut senast 15 december året efter beskattningsårets utgång, 56 kap. 10 § 2 st. SFL. Därefter ska skatten betalas in senaste den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har förflutit sedan beslutet fattades, 62 kap. 8 § 1 st. SFL. Den ursprungliga förfallodagen för slutlig skatt är förfallodagen enligt det första beslutet om slutlig skatt. Om något beslut om slutlig skatt inte fattats inom angiven tidsram får sådant beslut fattas i enlighet med reglerna för omprövning, 66 kap. 2 § 2 st. SFL, något som kan inträffa om någon deklaration för aktiebolaget inte lämnats in. Om så sker ska den ursprungliga förfallodagen fastställas som om beslutet tagits i slutet av tidsramen, d.v.s. den 17 januari andra året efter beskattningsåret, förutsatt att aktiebolagets räkenskapsår sammanfaller med kalenderåret.¹²²

Om beslut avseende skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatter som gäller flera redovisningsperioder har omprövats får sådan ändring hänföras till en redovisningsperiod, 66 kap. 35 § SFL. Enligt 59 kap. 13 § 3 st. SFL är den ursprungliga tidpunkten för betalning efter sådana ändringsbeslut förfallodagen för skatt eller avgift som redovisats i den redovisningsperiod som ändringen hänförs till. Till skillnad mot vad som gällde enligt äldre regler i SBL omfattar det skatterättsliga företrädaransvaret i 59 kap. 13 § SFL inte ränta för tiden innan ansvarsbeslutet. Däremot löper kostnadsränta på ansvarsbeloppet för tiden efter ansvarsbeslutet.¹²³

Alla skattskyldiga subjekt har ett eget skattekonto som fungerar som ett avräkningskonto mellan dem och staten, 61 kap. SFL. Som huvudregel saknar skattekontot avräkningsordning och istället avräknas inbetalningar och krediteringar mot den totala skulden. Resultatet blir således antingen ett underskott eller överskott på skattekontot, varpå ett underskott är det som är utgångspunkten för det skatterättsliga företrädaransvaret. Detta i sin tur medför att det är vanskligt att fastställa om en viss skatt eller avgift är betald eller inte. Vilket är olyckligt med tanke på att det skatterättsliga företrädaransvaret förutsätter att det går att urskilja huruvida ett visst skattebelopp är obetalt på förfallodagen och huruvida det förblivit obetalt.¹²⁴

Grunden för det skatterättsliga företrädaransvaret är således att aktiebolaget inte fullgjort sina skatterättsliga förpliktelser och således inte betalat skatter och avgifter i rätt ordning. Skattekonton stäms av varje månad och då kontrolleras det om de debiterade beloppen är betalda. Uppkommer ett underskott kan skatterättsligt företrädaransvar bli aktuellt. Som huvudregel förekommer endast en förfallodag i månaden. Dock förekommer det att det finns två olika förfallodagar på en månad. Detta medför problem då det inte går att fastställa vilken del av en inbetalning som hänför sig till vilken förfallodag. Därmed går det inte att fastställa hur stor del av ett eventuellt underskott som hänför sig till vilken förfallodag. Med tanke på att det skatterättsliga företrädaransvaret är knutet till den ursprungliga tidpunkten för betalning av skatt eller avgift, d.v.s. förfallodagen, ställer detta till med problem. Vidare kan ytterligare problem uppstå om det mellan förfallodagarna skett ett byte av företrädare eller om något som påverkar de subjektiva förutsättningarna har

¹²¹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 31.

¹²² Prop. 2010/11:165, s. 1006.

¹²³ Angående detta stycke, se prop. 2010/11:165, s. 559–561 och 1006.

¹²⁴ Angående detta stycke, se Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 106. Se även prop. 2010/11:165, s. 555.

inträffat.¹²⁵ För att skatterättsligt företrädaransvar ska kunna göras gällande måste det således först fastställas vilken del av underskottet som hänför sig till respektive förfallodag. Förslagsvis görs detta med tillämpning av likadelningsmetoden.¹²⁶ Denna metod innebär att ett underskott på ett skattekonto fördelas proportionerligt mellan påförda skatter och avgifter hänförliga till aktuell period.¹²⁷

4.3.4 Överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt

Skatterättsligt företrädaransvar kan även göras gällande om en företrädare genom uppsåt eller av oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att ett aktiebolag tillgodoräknats ett för högt belopp av överskjutande punktskatt eller överskjutande ingående mervärdesskatt. Vidare kan skatterättsligt företrädaransvar göras gällande beträffande mervärdesskatt och punktskatt som till följd av oriktiga uppgifter återbetalats med för högt belopp, detta är en utvidgning av ansvaret i förhållande till SBL. Dessutom till skillnad mot vad som gällde enligt äldre regler i SBL omfattar det skatterättsliga företrädaransvaret inte ränta för tiden innan ansvarsbeslutet. Däremot löper kostnadsränta på ansvarsbeloppet för tiden efter ansvarsbeslutet.¹²⁸ Det skatterättsliga företrädaransvaret enligt 59 kap. 14 § SFL omfattar även belopp som kvittats eller avräknats.¹²⁹ För det fall underlåtenheten avser obetald utgående mervärdesskatt är det reglerna i 59 kap. 13 § SFL som är tillämpliga.¹³⁰

Det skatterättsliga företrädaransvaret inträder vid tidpunkten då de oriktiga uppgifterna har lämnats.¹³¹ Det skatterättsliga företrädaransvaret i 59 kap. 14 § SFL har således sin utgångspunkt i en aktiv handling. Handlingen består av en begäran om återbetalning av skatt eller reducering vid redovisning av utgående mervärdesskatt med ingående mervärdesskatt. Med anledning av att ansvaret baseras på en aktiv handling är kraven på korrekta uppgifter högt ställda. Av stor vikt är därför uppgifternas beskaffenhet. Under vissa förutsättningar kan den oriktiga uppgiften anses vara ursäktlig, exempelvis om det rör sig om en svårbedömd eller ovanlig redovisningsfråga eller vid ett oklart rättsläge. Dock anses uppgiften inte ursäktlig enbart baserat på detta, det krävs dessutom att skatteverket gjorts uppmärksamma på oklarheten. Om detta är gjort kan det i vissa fall finnas utrymme för befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret. Vidare är det i vissa fall möjligt att medge befrielse om rättelse har varit avsedd men en sådan rättelse har förhindrats av oförutsedda omständigheter. Men sammanfattningsvis är utrymmet för att undkomma skatterättsligt företrädaransvar på grund av omständigheter som hänför sig till de subjektiva rekvisiten eller befrielsegrunderna ganska starkt begränsat.¹³²

Det har ifrågasatts om det skatterättsliga företrädaransvaret beträffande mervärdesskatt har varit förenligt med EU-rätten med anledning av ett mål som EU-domstolen avgjort. I det målet var en liknande brittisk reglering föremål för prövning

¹²⁵ Prop. 1996/97:100, s. 439–440.

¹²⁶ Prop. 1996/97:100, s. 440.

¹²⁷ Prop. 1996/97:100, s. 309–310.

¹²⁸ Prop. 2010/11:165, s. 1006–1007.

¹²⁹ Prop. 1993/94:50, s. 291.

¹³⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 31.

¹³¹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 32.

¹³² Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 114. Se även prop. 1996/97:100, s. 444–445.

och EU-domstolen konstaterade att EU-rätten i viss mån uppställer vissa begräsningar beträffande sådana solidariska ansvarsregler. Reglerna måste bland annat vara rättssäkra och proportionerliga för att vara tillåtna. Frågan uppkom sedermera i svensk domstol och Högsta förvaltningsdomstolen¹³³ konstaterade att de svenska reglerna om skatterättsligt företrädaransvar var förenliga med EU-rätten så länge tillämpningen var nyanserad och inte allt för restriktiv. Högsta förvaltningsdomstolen begärde dock inget förhandsavgörande från EU-domstolen. En mer djupgående analys beträffande det skatterättsliga företrädaransvarets förenlighet med EU-rätten faller utanför framställningens syfte.¹³⁴

4.4 Hinder mot skatterättsligt företrädaransvar

4.4.1 Allmänt

Det skatterättsliga företrädaransvaret förutsätter att det finns en identifierad företrädare samt en skatterättslig förpliktelse som inte har infriats. Även om så är fallet kan det förekomma objektiva omständigheter som utgör hinder mot att ålägga ett skatterättsligt företrädaransvar. Dessa hinder är helt fristående från de subjektiva rekvisiten och befrielsegrunderna.¹³⁵ Nedan kommer olika hinder mot åläggande av ett skatterättsligt företrädaransvar att redogöras för.

4.4.2 Accessoriskt ansvar

Som redan nämnt ovan är det skatterättsliga företrädaransvarets utgångspunkt att den juridiska personen inte har fullgjort sina skatterättsliga förpliktelser. En företrädare kan endast göras ansvarig i samma utsträckning som den juridiska personen, ansvaret är således accessoriskt. Detta innebär att om en fordran mot den juridiska personen på något sätt förändras, förändras som huvudregel även företrädarens ansvar i motsvarande mån.¹³⁶ Det accessoriska ansvaret har dock vissa begräsningar. Skatteverket anger att de kan bli återbetalningsskyldiga om en företrädare har betalat i enlighet med utdömt skatterättsligt företrädaransvar och en nedsättning av skatterna sker därefter. Däremot om ett aktiebolags andra obetalda skatter som inte omfattas av det utdöma skatterättsliga företrädaransvaret sätts ner och detta resulterar i att ett överskott uppstår på skattekontot har företrädaren inte någon rätt till återbetalning enligt skatteverket.¹³⁷

4.4.3 Betalningsanstånd

Skatteverket kan bevilja anstånd med betalning av skatter och avgifter enligt 63 kap. 2 och 23 §§ SFL. Ett beviljat anstånd innebär en tillfällig betalningsbefrielse men påverkar inte fordringens fortsatta existens. Om aktiebolaget har beviljats anstånd innan förfallodagen infallit föreligger det hinder mot att ansöka om skatterättsligt företrädaransvar under tiden som anståndet består. Förfallodagen flyttas då fram till den dag då anståndet upphör och det skatterättsliga företrädaransvaret får då bedömas utifrån den nya förfallodagen. Däremot om aktiebolaget beviljats anstånd först efter

¹³³ Före 2011 hette domstolen Regeringsrätten. I den löpande texten kommer dock namnet Högsta förvaltningsdomstolen att användas oavsett om det rör sig om tiden då domstolen fortfarande hette Regeringsrätten. Se Högsta förvaltningsdomstolen, Om högsta förvaltningsdomstolen – Historik.

¹³⁴ Angående detta stycke, se C-384/04 *Federation of Technological Industries* och RÅ 2009 ref. 72.

¹³⁵ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – hinder mot företrädaransvar*.

¹³⁶ Prop. 2002/03:128, s. 37. Se även prop. 2010/11:165, s. 531.

¹³⁷ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – hinder mot företrädaransvar*.

att den ursprungliga förfallodagen har passerats utgör detta inte ett hinder mot att ansöka om skatterättsligt företrädaransvar. Det skatterättsliga företrädaransvaret bedöms då utifrån den ursprungliga förfallodagen. Men under tiden anståndet består kan dock ingen ansökan göras. Ett anstånd som beviljas först efter att förfallodagen passerats kan dock i många fall ändå utgöra ett skydd mot ett skatterättsligt företrädaransvar med anledning av att det kan vara svårt att föra i bevis att företrädaren uppträtt med uppsåt eller grov oaktsamhet.¹³⁸

4.4.4 Ackord

Underhandsackord utgör också ett hinder mot att ansöka om skatterättsligt företrädaransvar. En företrädare kan inte bli ansvarig för de skatter och avgifter som omfattas av ett underhandsackord som staten har accepterat. Detta följer av det skatterättsliga företrädaransvarets accessoriska karaktär.¹³⁹ Frågan huruvida fordringar som nedsatts genom ett offentligt ackord påverkar statens möjligheter att göra gällande skatterättsligt företrädaransvar har under en lång tid varit obesvarad. Inom insolvensrätten finns en huvudregel som slår fast att en nedsättning eller avskrivning av en huvudmans skulder inte påverkar eventuella medgäldenärers eller borgensmäns ansvar, 12 kap. 22 § *konkurslagen* (1987:672) (KonkL) och 3 kap. 9 § *lag* (1996:764) *om företagsrekonstruktion* (FrekL). Frågan är om denna princip medför att staten inte förlorar sin rätt mot företrädare på grund av att ett godkänt offentligt ackord.¹⁴⁰

Högsta förvaltningsdomstolen har nyligen haft frågan uppe till prövning och konstaterade att den generellt utformade insolvensrättsliga principen i 3 kap. 9 § FrekL¹⁴¹ skulle kunna tillämpas i förhållande till det skatterättsliga företrädaransvaret. Vidare konstaterade domstolen att det skatterättsliga företrädaransvaret inte i alltid kan anses vara accessoriskt och hänvisade då till det skatterättsliga företrädaransvarets självständiga preskription. Domstolen fortsatte med att redogöra för den lagstadgade regressrätten i 12 kap. 12 § SBL (nuvarande 59 kap. 21 § SFL) och konstaterade att en företrädare som har betalat det belopp som den juridiska personen ansetts vara ansvarig för har rätt att kräva den juridiska personen på detta belopp. Om denna bestämmelse skulle tillämpas fullt ut även efter ett offentligt ackord skulle detta innebära att den juridiska personen skulle kunna krävas på hela beloppet, utan att någon hänsyn skulle tas till den nedsättning eller avskrivning som skett genom ackordet. Därav slog domstolen fast att företrädarens regressrätt i en sådan situation måste anses vara begränsad till det belopp som den juridiska personen ansetts ansvarig för efter en nedsättning eller avskrivning. Någon annan slutsats än denna skulle strida mot ändamålet med en företagsrekonstruktion. Med anledning av den slutsatsen slog domstolen även fast att företrädarens skatterättsliga ansvar måste vara begränsat i motsvarande mån. Således är frågan slutligen besvarad och det står nu klart att den insolvensrättsliga principen i 3 kap. 9 § FrekL inte gäller för det skatterättsliga företrädaransvaret. Detta är ytterligare ett uttryck för det skatterättsliga företrädaransvarets accessoriska karaktär. Någon möjlighet att ansöka om

¹³⁸ Angående detta stycke, se prop. 2010/11:165, s. 532 och Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 92–95 med vidare hänvisningar.

¹³⁹ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – hinder mot företrädaransvar* och Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5881–07.

¹⁴⁰ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – hinder mot företrädaransvar*. Skatteverket var länge av den uppfattningen att deras möjligheter att göra gällande skatterättsligt företrädaransvar inte påverkades av ett offentligt ackord. Något som de nu fått ändra ståndpunkt i, se Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – hinder mot företrädaransvar*, uppdaterad version 2015–04–02.

¹⁴¹ Kammarrätten konstaterade även att likalydande regler bland annat återfanns i 12 kap. 22 § KonkL. Således bör deras domskäl även gälla för den regeln.

skatterättsligt företrädaransvar för skatter och avgifter som nedsatts eller avskrivits genom ett offentligt ackord finns således inte.¹⁴²

4.4.5 Preskription

Preskription är ytterligare ett hinder mot åläggande av skatterättsligt företrädaransvar. Enligt 59 kap. 17 § SFL får ansökan om skatterättsligt företrädaransvar inte göras om fordran mot aktiebolaget har preskriberats. Huvudfordran mot aktiebolaget preskriberas enligt huvudregeln fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning, 3 § *Lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.* (SPL). Skattefordringen som uppstått till följd av ett ålagt skatterättsligt företrädaransvar har en egen preskriptionstid fristående från aktiebolagets huvudfordran. Detta i sin tur innebär att om en talan beträffande ett skatterättsligt företrädaransvar redan har väckts påverkas inte talan av att huvudfordran mot aktiebolaget kan komma att preskriberas, 11 § SPL. Preskriptionstiden beträffande skattefordran mot företräddaren löper självständigt och således kan denna fordran komma att preskriberas mycket senare än fordran mot bolaget. Dock gäller samma regler beträffande preskriptionstiden som för huvudfordran, d.v.s. skattefordran mot en företräddare preskriberas också efter fem år. Preskriptionstiden för det skatterättsliga företrädaransvaret är således ett undantag från det skatterättsliga företrädaransvarets accessoriska karaktär.¹⁴³ En regressfordran, som är en vanlig fordran, preskriberas tidigast ett år efter att huvudfordran betalats, 59 kap. 27 § SFL och 4 § *preskriptionslagen (1981:130)* (PreskL).¹⁴⁴

4.4.6 Överenskommelse om betalningsskyldighet

En överenskommelse om betalningsskyldighet är ytterligare ett hinder mot åläggande av ett skatterättsligt företrädaransvar, 59 kap. 17 och 19–20 §§ SFL. Skatteverket har en lagreglerad möjlighet att avtala med en företräddare för ett aktiebolag om att denne ska betala en del av aktiebolagets skatteskulder som annars skulle kunna omfattas av ett skatterättsligt företrädaransvar. Oftast innebär överenskommelsen att betalningskravet begränsas i förhållandet till det krav som annars skulle göras gällande vid en ansökan om skatterättsligt företrädaransvar. En överenskommelse får endast träffas om förutsättningarna¹⁴⁵ för det skatterättsliga företrädaransvaret är uppfyllda. Vidare får det inte framstå som olämpligt från allmän synpunkt, 59 kap. 19 § SFL. Överenskommelsen ska vara skriftlig och ha ett visst innehåll enligt lag, se *skatteförfarandeförordningen (2011:1261)*. Om företräddaren fullgör sina skyldigheter i rätt tid enligt överenskommelsen innebär detta att staten avstått från ytterligare anspråk mot företräddaren beträffande de skatteskulder som omfattas av överenskommelsen, 59 kap. 20 § SFL.¹⁴⁶ Vid bestämmandet av vilket belopp som ska

¹⁴² Angående detta stycke, se HFD mål nr. 3143–13 och 3144–13. Det var reglerna i 12 kap. SBL som var föremål för prövning i målen med anledning av att skatterna som målen gällde förföll till betalning år 2011. Men motsvarande bestämmelser återfinns i 59 kap. SFL. Se även SOU 2010:2, s. 454–455.

¹⁴³ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 126–127. Se även prop. 1981/82:96, s. 43–45 och Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 70–71 med vidare hänvisningar.

¹⁴⁴ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – regressrätt* och Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 71.

¹⁴⁵ Carl Svernlöv och Roger Persson Österman menar dock att eftersom förutsättningarna för det skatterättsliga företrädaransvaret inte kontrolleras av en domstol kan det inte antas att förutsättningarna alltid är uppfyllda enbart på grund av att en överenskommelse har ingåtts, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 33.

¹⁴⁶ Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen*, s. 197. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 75 ff. med vidare hänvisningar.

krävas i överenskommelsen är det i regel inte meningsfullt att besluta om ett belopp som överstiger det belopp som företrädare bedöms kunna betala.¹⁴⁷

En överenskommelse innebär en begränsning av företrädarens skatterättsliga företrädaransvar och därför krävs det att överenskommelsen inte anses vara olämplig ur allmän synpunkt. I förarbeten har det angetts att det bör föreligga handläggnings- eller processekonomiska skäl för att en överenskommelse ska vara motiverad.¹⁴⁸ Vidare uppräknas en rad exempel på skäl som talar för en överenskommelse. Detta kan till exempel vara: att det föreligger skäl för delvis befrielse, att företrädarens ålder eller sociala och medicinska skäl påkallar det, att snabbare och säkrare betalning kan erhållas eller att utmättningsbara tillgångar är lägre än det erbjudna beloppet. Skäl som däremot talar emot att en överenskommelse träffas kan vara: att brottslig verksamhet har förekommit i näringsverksamheten, att näringsförbud kan bli aktuellt, att företrädaren förekommer i flera konkurser, att företrädaren har en god ekonomi, att verksamheten har varit oseriös, att inga befrielsegrunder är aktuella eller att det finns ett prejudikatintresse.¹⁴⁹

Förekommer det flera företrädare för ett aktiebolag kan överenskommelser träffas med alla eller vissa företrädare. Sådana överenskommelser bör vara individuellt anpassade för att inte orsaka problem om någon av företrädarna inte skulle uppfylla sina förpliktelser. Om en gemensam överenskommelse för flera företrädare har slutits där de tillsammans förbundit sig att betala ett visst belopp får deras inbördes rättsförhållande bedömas utifrån 2 § 2 st. *lagen (1936:81) om skuldebrev*. Var och en ansvarar som utgångspunkt för sin avtalade del men har detta inte reglerats svarar de lika. Företrädare som inte omfattas av en överenskommelse kan åläggas skatterättsligt företrädaransvar.¹⁵⁰ En pågående domstolsprocess avseende ett skatterättsligt företrädaransvar utgör inte något hinder mot att träffa en överenskommelse. Dock krävs det att målet antingen återkallas eller avskrivs innan detta är möjligt, 59 kap. 19 § 2 st. SFL. Även i situationer där en domstol utdömt skatterättsligt företrädaransvar kan en överenskommelse träffas. I dessa fall krävs det att skatteverket återkallar sin talan och att kammarrätten undanröjer förvaltningsrättens dom och avskriver målet från vidare handläggning.¹⁵¹

Har en överenskommelse träffats och fullföljts inom rätt tid är skatteverket förhindrade att rikta ytterligare anspråk mot företrädaren för de skatter och avgifter som överenskommelsen omfattar, 59 kap. 20 § 1 st. SFL. Således är det viktigt att i en överenskommelse tydligt ange vilka skatteskulder överenskommelsen avser. Det är inte möjligt att överklaga en fullföljd överenskommelse. Det är dock enligt Simon-Almendal möjligt att begära resning i frågan eller väcka talan i allmän domstol och yrka på ogiltighet enligt avtalsrättsliga regler.¹⁵² Skatteverket är däremot av den uppfattningen att det inte är möjligt att begära resning i ett sådant ärende. Denna möjlighet anser skatteverket endast ha funnits beträffande SBL. Således anser skatteverket att en företrädare endast kan väcka talan om ogiltighet i enligt med avtalsrättsliga regler eller yrka skadestånd med anledning av skatteverkets fel eller

¹⁴⁷ Prop. 1996/97:100, s. 444.

¹⁴⁸ Prop. 1996/97:100, s. 444.

¹⁴⁹ Prop. 2002/03:128, s. 54–55.

¹⁵⁰ Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 93–95.

¹⁵¹ RÅ 2006 ref. 20. Se även prop. 2002/03:128, s. 54 och Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 78 med vidare hänvisningar.

¹⁵² Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 78–79 med vidare hänvisningar, se särskilt fotnot 191–195.

försummelse.¹⁵³ Om en överenskommelse däremot inte fullföljs inom rätt tid upphör den att gälla, 59 kap. 20 § 2 st. SFL. Skatteverket kan då istället ansöka om skatterättsligt företrädaransvar i vanlig ordning.¹⁵⁴

4.5 De subjektiva rekvisiten

4.5.1 Allmänt

För att skatterättsligt företrädaransvar ska kunna utdömas krävs det att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda. Skatteverket är den part som har bevisbördan för att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda.¹⁵⁵ De subjektiva rekvisiten innebär att företrädaren måste kunna tillskrivas ett, till viss del, avsiktligt handlande. De subjektiva rekvisiten är uppsåt och grov oaktsamhet. Uppsåt brukar beskrivas som att någon företagit en handling med vett och vilja. I förevarande fall skulle det innebära att personen i fråga genom en medveten, kontrollerad handling eller underlåtenhet inte sett till att ett aktiebolag fullgjort sina skatterättsliga förpliktelser. Vad gäller grov oaktsamhet brukar det klassas som en medveten oaktsamhet. Detta innebär att personen i fråga varit medveten om möjliga konsekvenser men ändå valt att ta risken. För att en person ska kunna åläggas ansvar för ett sådant oaktsamt beteende krävs det dels att handlingen avviker från erforderlig aktsamhet, dels att det kan begäras av personen att denne i normala fall ska iaktta sådan aktsamhet.¹⁵⁶

Innebörden av de subjektiva rekvisiten har klargjorts genom en ganska omfattande flora av rättsfall. Uppsåt har typiskt sätt ansetts föreligga om skatteskulderna inte är betalda trots att det funnits likvida medel på förfallodagen. Vidare har uppsåt ansetts föreligga om likvida medel som funnits kort tid före förfallodagen istället använts till att betala andra skulder. Dessutom har uppsåt ansetts föreligga om det har kunnat visas att företrädaren medvetet lämnat oriktiga uppgifter eller medvetet underlåtit att lämna in någon deklaration. Grov oaktsamhet har ansetts föreligga om företrädaren har haft insikt eller bort ha haft insikt om att bolagets skatterättsliga förpliktelser inte skulle kunna fullgöras i rätt ordning och om företrädaren inte vidtagit verk samma åtgärder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen.¹⁵⁷ Många gånger är det svårt för skatteverket att bevisa att en företrädare förfarit uppsåtligt, därför brukar skatteverket rikta in sig på att åtminstone kunna bevisa att grov oaktsamhet har förelegat.¹⁵⁸ Nedan kommer därför en redogörelse av de rättsfall som har stor betydelse för tolkningen av de subjektiva rekvisiten att presenteras.

4.5.2 Enligt Högsta domstolens praxis

De flesta rättsfall som är av relevans är av naturliga skäl från Högsta domstolen. Av störst relevans för tolkningen av de subjektiva rekvisiten har ansetts vara NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I–III.¹⁵⁹ I NJA 1969 s. 326 behandlades frågan om straffansvar för en företrädare till följd av obetald innehållen källskatt enligt 81 §

¹⁵³ Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – överenskommelse om företrädaransvar* med vidare hänvisning till SOU 2009:58, s. 1467 och Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 96–97.

¹⁵⁴ Prop. 2010/11:165, s. 1009.

¹⁵⁵ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 32–33. Se även prop. 2002/03:128, s. 26 och 51.

¹⁵⁶ SOU 2002:08, s. 77.

¹⁵⁷ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 56–57 med vidare hänvisningar, se särskilt fotnot 75–76. Se även NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I–III, NJA 1974 s. 423 och NJA 1981 s. 1014.

¹⁵⁸ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 44.

¹⁵⁹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 34.

UBL. Fallet är av relevans trots att prövningen inte rörde det skatterättsliga företrädaransvaret med anledning av att det skatterättsliga företrädaransvaret ursprungligen utformats mot bakgrund av den straffrättsliga bestämmelsen i 81 § UBL.¹⁶⁰

I NJA 1969 s. 326¹⁶¹ behandlades frågan huruvida en legal företrädare för ett aktiebolag som underlåtit att inbetala innehållen källskatt agerat grovt oaktsamt. Högsta domstolen ansåg att företrädaren måste ”ha haft anledning [sic!] räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldighet enligt uppbördsförordningen icke skulle kunna fullgöras”.¹⁶² Men trots detta fortsatte företrädaren att driva verksamheten varpå aktiebolagets ekonomiska situation fortsatte att förvärras. Vidare konstaterade Högsta domstolen att en konkurs varit förestående under den aktuella tiden då skatten skulle ha inbetalats samt att en betalning av den innehållna källskatten skulle ha försämrat andra borgenärers möjlighet att få betalt. Högsta domstolen konstaterade vidare att företrädaren inte hade vidtagit ”[...] någon åtgärd för att bolagets egendom skulle avträdas till konkurs eller för att eljest f [sic!] till stånd en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen, innan den tid gått till ändå, inom vilken beloppet skulle inbetalas”.¹⁶³ Mot bakgrund av detta ansåg Högsta domstolen att företrädaren hade förfarit grovt oaktsamt.

Efter en översiktlig analys av Högsta domstolens argumentation i NJA 1969 s. 326 är jag av samma uppfattning som Persson Österman och Svernlöv, nämligen att grov oaktsamhet enligt NJA 1969 s. 326 har ansetts föreligga om:¹⁶⁴

1. Företrädaren haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter enligt uppbördsförordningen inte skulle kunna fullgöras och trots denna vetskap fortsatt driften av bolaget.
2. Bolagets ekonomiska ställning försämrades ytterligare till följd av den fortsatta driften,
3. Konkurs var förestående, och
4. Några åtgärder för att avveckla bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen inte vidtagits före beloppet skulle inbetalats.”¹⁶⁵

I NJA 1971 s. 296 I–III prövades både frågan om straffansvar och skatterättsligt företrädaransvar. Högsta domstolen gjorde samma subjektiva bedömning i förhållande till båda ansvar. Till skillnad mot Högsta domstolens uttalanden i NJA 1969 s. 326 där vikt fästes vid huruvida bolaget skulle kunna fullgöra sina förpliktelser, fäste Högsta domstolen i NJA 1971 s. 296 I vikt vid att bolagets ställning varit undergrävd. Det framgick inte av domstolens uttalanden hur dålig ekonomi ett bolag skulle ha haft för att de subjektiva rekvisiten skulle anses vara uppfyllda men Högsta domstolen noterade dock hur förhållandet mellan aktiebolagets tillgångar och skulder såg ut. Enligt Persson Österman och Svernlöv tyder detta på att det som var av betydelse var

¹⁶⁰ Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 44–45. Se även avsnitt 3.2–3.3 ovan.

¹⁶¹ Se även NJA 1971 not B 27 och NJA 1974 s. 423.

¹⁶² Citatet återfinns i NJA 1969 s. 326.

¹⁶³ Citatet återfinns i NJA 1969 s. 326.

¹⁶⁴ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 34. Observera dock att det inte går att fastställa vilka omständigheter som haft störst betydelse, något som dock har mindre betydelse idag då ansvaret har tagit en ny riktning, se avsnitt 4.5.3 nedan.

¹⁶⁵ Citatet återfinns i Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 34.

huruvida bolaget varit insufficient¹⁶⁶. I NJA 1969 s. 326 fästes däremot vikt vid huruvida aktiebolaget skulle kunna fullgöra sina förpliktelser. Något som enligt Persson Österman och Svernlöv tyder på att det som istället var av betydelse i förevarande fall var huruvida aktiebolaget varit insolvent¹⁶⁷. Sammanfattningsvis anser Persson Österman och Svernlöv att tillämpningen av det skatterättsliga företrädaransvaret fick en sträng utformning genom dessa två rättsfall.¹⁶⁸

Praxis på området fortsatte att utvecklas och det finns idag en mängd rättsfall som har betydelse för innebörden av de subjektiva rekvisiten. En kort genomgång görs härnäst men för en fullständig genomgång hänvisas läsaren till att på egen hand läsa igenom den uppsjö av rättsfall som finns. I NJA 1960 s. 238 där frågan om straffansvar prövades ansågs företrädaren ha agerat oaktsamt genom att inbetala innehållen källskatt försent. Men på grund av att dröjsmålet berodde på att företrädaren hade vistats hos sin allvarligt sjuka moder samt att företrädaren direkt när han återkom hade betalat skatteskulden inklusive restavgiften ansågs inte oaktsamheten vara grov. I NJA 1973 s. 587¹⁶⁹ där frågan om straffansvar och skatterättsligt företrädaransvar prövades fick arbetsfördelningen betydelse för bedömningen av de subjektiva rekvisiten då en dotter inträdde i sina föräldrars aktiebolag för att hjälpa till på grund av att hennes fader var sjuk. Med anledning av hur arbetsuppgifterna hade fördelats ansågs det inte kunna begäras av henne att hon skulle ha haft mer detaljerad information om bolaget. Vidare ansågs det att bolagets ekonomiska förhållanden inte gett henne någon skäl原因 anledning att misstänka att aktiebolagets skatterättsliga förpliktelser inte skulle kunna fullgöras. Därav ansågs inte de subjektiva rekvisiten vara uppfyllda. Företrädaren ålades dock skatterättsligt företrädaransvar för en annan tidsperiod då hon aktivt deltagit i bolagets skötsel.

I NJA 1977 s. 711 där frågan om skatterättsligt företrädaransvar och straffansvar prövades ansågs inte de subjektiva rekvisiten vara uppfyllda med anledning av att företrädaren, trots att denne insett att skatten inte skulle kunna inbetalas i tid, hade förlitat sig på att utfå lån från en bank enligt löfte. Vidare konstaterade Högsta domstolen att den fortsatta driften av aktiebolaget inte hade försämrat bolagets ekonomiska läge. I NJA 1979 s. 229 där frågan om skatterättsligt företrädaransvar och straffansvar prövades ansågs inte de subjektiva rekvisiten vara uppfyllda med anledning av att företrädaren hade haft anledning att tro att en leverantörsfordring, som skulle användas till att betala en del av skatteskulden, snart skulle bli betald. Leverantörsfordringen blev aldrig betald men så snart företrädaren blev medveten om detta företogs åtgärder med syfte att försöka säkerställa samtliga borgenärs rätt.

I NJA 1981 s. 1014¹⁷⁰ där frågan om straffansvar och skatterättsligt företrädaransvar prövades hade företrädaren efter uppmuntran från berörda myndigheter, i synnerhet kronofogdemyndigheten, fortsatt bedriva verksamheten trots insikt om aktiebolagets dåliga ekonomiska ställning. Det ansågs att företrädaren med anledning av myndigheternas inblandning hade haft fog för sin uppfattning om att verksamheten kunde drivas vidare i väntan på en rekonstruktion, trots att skatteskulderna var obetalda. Därför ansågs inte de subjektiva rekvisiten vara uppfyllda. I NJA 1985 s. 13

¹⁶⁶ Begreppet insufficiens innebär att aktiebolagets samlade skulder överstiger dess samlade tillgångar, se Mellqvist, Mikael, *Obeståndsrätten – En introduktion*, s. 10.

¹⁶⁷ Begreppet insolvens innebär ett ekonomiskt tillstånd där aktiebolaget inte kan betala sina förfallna skulder samt att detta inte endast är tillfälligt, se Mellqvist, Mikael, *Obeståndsrätten – En introduktion*, s. 10–11.

¹⁶⁸ Angående argumentationen i detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 34–35.

¹⁶⁹ Se även NJA 1974 s 297.

¹⁷⁰ Se även NJA 1994 s. 170, NJA 1975 s. 745, NJA 1974 s. 423 och NJA 1977 s. 711.

där frågan om skatterättsligt företrädaransvar och straffansvar prövades blev företrädaren vilseledd av en erfaren advokat som hade anlitats för att ge företrädaren råd angående vilka skyldigheter som ålåg denne varpå Högsta domstolen ansåg att företrädaren inte kunde anses ha handlat grovt oaktsamt.

4.5.3 Enligt Högsta förvaltningsdomstolens praxis

Som nämnt ovan avgörs numera mål om skatterättsligt företrädaransvar i förvaltningsdomstolarna.¹⁷¹ RÅ 2007 ref. 48¹⁷² var det första målet som Högsta förvaltningsdomstolen hade uppe till prövning.¹⁷³ Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade inledningsvis att i enlighet med praxis på området kunde en företrädare gå fri från skatterättsligt företrädaransvar om denne vidtagit åtgärder för att få till stånd en avveckling av aktiebolaget med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Därefter konstaterade domstolen att:

”Det är ostridigt att [företrädaren] drivit bolaget vidare i syfte att på sikt avveckla verksamheten, att banken som prioriterad borgenär haft intresse av en sådan fortsatt drift, att oprioriterade borgenärer inte fått betalt samt att rörelsen inte gått med förlust under avvecklingsperioden. Även om den fortsatta driften av bolaget inte har lett till att statens möjligheter att få betalt för den aktuella fordringen försämrats kan konstateras att [företrädaren] inte har vidtagit åtgärder av sådant slag som gör att han kan undgå betalningsskyldighet.”¹⁷⁴

Persson Österman och Svernlöv menar att praxis tog en märklig vändning med detta rättsfall med anledning av att Högsta förvaltningsdomstolen endast fäste vikt vid avvecklingskriteriet. Detta kriterium är endast en del av den subjektiva bedömningen som utarbetats av Högsta domstolen. Persson Österman och Svernlöv menar att Högsta förvaltningsdomstolens avgörande istället överensstämmer med regeringens uppfattning i samband med borttagandet av de subjektiva rekvisiten i SOU 2002:08. Vidare menar Persson Österman och Svernlöv att detta kan tolkas som en förändring av rättsläget i en betydligt strängare riktning genom att bedömningen enbart verkar ta hänsyn till rent objektiva kriterier, vilket innebär att en icke fullgjord skatterättslig förpliktelse som inte efterföljs av en avveckling av aktiebolaget leder till skatterättsligt företrädaransvar.¹⁷⁵

I RÅ 2009 ref. 72¹⁷⁶ konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att förutsättningarna för att skatterättsligt företrädaransvar skulle kunna åläggas var att både objektiva och subjektiva rekvisit var uppfyllda. Domstolen konstaterade vidare att en nyanserad bedömning skulle göras för varje enskilt fall och att bedömningen inte fick vara för restriktiv. Persson Österman och Svernlöv menar att Högsta förvaltningsdomstolens uttalande om att bedömningen ska vara nyanserad och inte allt för restriktiv är märklig. Persson Österman och Svernlöv menar att de inte kan förstå på vilket sätt uttalandet ska ha betydelse för bedömningen av det skatterättsliga företrädaransvaret. Det skatterättsliga företrädaransvaret kräver uppsåt eller grov oaktsamhet vilket Persson Österman och Svernlöv anser är högre ställda krav än vad uttalandet tar sikte

¹⁷¹ Prop. 2002/03:128, s. 28 ff. Se även avsnitt 3.3 ovan.

¹⁷² Se även Regeringsrätten mål nr 7627–07.

¹⁷³ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 35.

¹⁷⁴ Citatet återfinns i RÅ 2007 ref. 48.

¹⁷⁵ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 35. Se även Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 92.

¹⁷⁶ Se avsnitt 4.3.4 ovan.

på. Deras slutsats är därför att Högsta förvaltningsdomstolens praxis inte överensstämmer särskilt väl med ordalydelsen i SFL.¹⁷⁷

4.5.4 Sammanfattning

Jag instämmer med Persson Östermans och Svernlövs sammanfattning av den aktsamhetsnorm som kan anses följa av regleringen i SFL. Aktsamhetsnormen omfattas av fyra delmoment och innebär att en företrädare måste¹⁷⁸:

1. Känna till bolagets samtliga skatteskulder.
2. Känna till förfallodagen för bolagets samtliga skatteskulder.
3. Säkerställa att alla skatteskulder har beräknats på ett korrekt sätt (vid omprövning eller eftertaxering beaktas inte svårigheten i skattefrågan vid den subjektiva bedömningen).
4. Säkerställa att samtliga förfallna skatteskulder verkligen betalats, i praktiken genom att antingen kontakta bank för att undersöka om betalningen utförts eller kontakta SKV för att kontrollera om betalningen mottagits senast på skattens förfallodag.¹⁷⁹

Om en företrädare skulle komma fram till eller borde ha kommit fram till att de skatterättsliga förpliktelseerna inte skulle kunna uppfyllas krävs det således att relevanta avvecklingsåtgärder vidtas innan skatteskulden förfaller till betalning.¹⁸⁰ Som redogjorts för ovan lades grunden för det stränga skatterättsliga företrädaransvaret i NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I genom en subjektiv bedömning i fyra delar.¹⁸¹ Men som också redogjorts för ovan¹⁸² utvecklades det skatterättsliga företrädaransvaret i RÅ 2007 ref. 48 i en riktning som uppfattas som ännu strängare. I enlighet med Persson Österman och Svernlöv anser även Löfgren m.fl. att den nya och troligtvis strängare subjektiva bedömningen medför att en företrädare måste ha vidtagit relevanta avvecklingsåtgärder innan skatteskulden förfaller till betalning för att undkomma skatterättsligt företrädaransvar. Således kan det konstateras, i enlighet med RÅ 2007 ref. 48, att utgångspunkten för företrädare som vill undvika skatterättsligt företrädaransvar för närvarande får anses vara att vidta relevanta avvecklingsåtgärder.¹⁸³ Denna slutsats får även medhåll av Simon-Almendal som menar att det skatterättsliga företrädaransvaret inte verkar vara begränsat till klandervärda fall. Simon-Almendal menar att bedömningen har blivit schabloniserad vilket har medfört att hänsyn sällan tas till företrädarens försök till att rädda bolaget. Detta i sin tur har därför lett till att den subjektiva bedömningen blivit sträng.¹⁸⁴

¹⁷⁷ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 36.

¹⁷⁸ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 36. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 83.

¹⁷⁹ Citatet återfinns i Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 36.

¹⁸⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 37. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 83–84 med vidare hänvisningar.

¹⁸¹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 34. Se avsnitt 4.5.2 ovan.

¹⁸² Se avsnitt 4.5.3 ovan.

¹⁸³ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 111–112. Se även Regeringsrätten mål nr 7627–07.

¹⁸⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 62–63 och 84 med vidare hänvisningar.

4.6 Verksamma åtgärder

4.6.1 Allmänt

Som redogjorts för ovan krävs det att en företrädare som vill undkomma skatterättsligt företrädaransvar vidtar relevanta avvecklingsåtgärder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen, även kallat verksamma åtgärder. Görs detta innan skatteskulderna förfallit till betalning utdöms inget skatterättsligt företrädaransvar då de subjektiva rekvisiten inte kan anses vara uppfyllda. De verksamma åtgärderna är konkurs, betalningsinställelse och företagsrekonstruktion.¹⁸⁵ Det är företrädaren som har bevisbördan för att verksamma åtgärder har vidtagits.¹⁸⁶

Kravet på att verksamma åtgärder ska vidtas kan spåras tillbaka till NJA 1969 s. 326 där justitiekanslern yttrade sig i frågan och presenterade tre lösningar, vilka sedermera blev vägledande för Högsta domstolen. Den lösning som Justitiekanslern ansåg stämma bäst överens med lagstiftningens ändamål var den lösning som förespråkade att åtgärder skulle vidtagas med syfte att tillgodose samtliga borgenärens intressen. Sådana åtgärder kunde utgöras av konkursansökan, ackordsförhandlingar eller betalningsinställelse med efterföljande ackordsförhandling. Högsta domstolen konstaterade att företrädaren inte hade begärt aktiebolaget i konkurs och inte heller vidtagit någon annan åtgärd med syfte att få till stånd en avveckling av aktiebolagets samlade skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Detta tillsammans med övriga faktorer som beskrivits ovan i avsnitt 4.5.2 medförde att företrädaren gjorde sig skyldig till grov oaktsamhet.¹⁸⁷

4.6.2 Åtgärderna

Om aktiebolaget lämnar in en konkursansökan senast på förfallodagen utgör detta en verksam åtgärd och således kan inte något skatterättsligt företrädaransvar åläggas företrädaren.¹⁸⁸ En annan verksam åtgärd är företagsrekonstruktion förutsatt att ansökan lämnats in senast på förfallodagen. En inledd företagsrekonstruktion innebär att den skatteskuld som uppkommit intill dess att ansökan gjorts inte ska betalas. De skatteskulder som uppkommer under rekonstruktionen ska däremot betalas i vanlig ordning. Om detta inte görs medför det att någon verksam åtgärd inte kan anses ha vidtagits och därmed är det möjligt att ålägga en företrädare skatterättsligt företrädaransvar för ett aktiebolags samtliga skatteskulder.¹⁸⁹

En betalningsinställelse kan också utgöra en verksam åtgärd förutsatt att vissa krav är uppfyllda. Först och främst krävs det att samtliga borgenärer informeras om att de inte kommer att få betalt. En betalningsinställelse som endast är riktad till ett fåtal borgenärer uppfyller inte kraven. Görs en betalningsinställelse senast på förfallodagen kan detta i vissa fall utgöra en verksam åtgärd. Men det krävs även att det vidtagits andra åtgärder efter betalningsinställelsen så som ackordsuppgörelse, konkursansökan

¹⁸⁵ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 111, NJA 1969 s. 326 och RÅ 2007 ref. 48. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 61–63, Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 92 och avsnitt 4.5 ovan.

¹⁸⁶ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 84–85.

¹⁸⁷ Angående detta stycke, se Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 111.

¹⁸⁸ Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 38, NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I–III.

¹⁸⁹ Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 38 och RÅ 2009 ref. 72.

eller ansökan om företagsrekonstruktion. Görs inte detta kan skatterättsligt företrädaransvar åläggas företrädaren. Men vidtas någon av de ovanstående åtgärderna innan förfallodagen kan en företrädare inte anses ha agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet genom att inte betala skatteskulderna. Vid en betalningsinställelse fryses skuldsituationen och inga gamla skulder får betalas och ingen ny skuldsättning får ske. Observera dock att de skatteskulder som uppkommer under tiden betalningsinställelsen består ska betalas i vanlig ordning, vilket innebär att de måste betalas kontant med anledning av att bolaget inte får skuldsättas ytterligare under betalningsinställelsen.¹⁹⁰

4.7 Befrielse helt eller delvis

4.7.1 Allmänt

Även om företrädaren agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet är det fortfarande möjligt att undkomma skatterättsligt företrädaransvar. Enligt 59 kap. 15 § SFL kan företrädaren befrias helt eller delvis från betalningsskyldighet om det föreligger särskilda skäl. Som nämnt ovan i avsnitt 3.2 har det överlämnats till rättstillämpningen att avgöra betydelsen av rekvisitet särskilda skäl.¹⁹¹ Det är företrädaren som har bevisbördan för att särskilda skäl för befrielse föreligger.¹⁹² Befrielsemöjligheten anses ha använts restriktivt i rättstillämpningen.¹⁹³ Morgell anser dock att sedan målen om skatterättsligt företrädaransvar flyttats över till förvaltningsdomstolarna har kammarrätterna medgett befrielse mer generöst än vad Högsta domstolen gjort. Han poängterar dock att allt för långtgående slutsatser beträffande rättsutvecklingen inte bör dras av denna underrättspraxis.¹⁹⁴ Löfgren m.fl. instämmer med Morgell och konstaterar att några långtgående slutsatser inte kan dras. Men Löfgren m.fl. anser dock inte att kammarrätterna tillämpar befrielsemöjligheten generöst.¹⁹⁵

Svaret på vad som kan anses utgöra särskilda skäl får sökas i praxis. Det är dock inte alltid lätt att urskilja vad som utgör omständigheter som är hänförliga till bedömningen av uppsåt och grov oaktsamhet å ena sida och omständigheter som kan anses utgöra särskilda skäl å andra sidan. Gränsdragningen är något flytande och bedömningarna flyter i många fall ihop.¹⁹⁶ Nedan presenteras praxis, uppdelat i olika huvudkategorier baserat på vilken typ av särskilda skäl det är frågan om, se även Bilaga A.¹⁹⁷

¹⁹⁰ Angående detta stycke, se Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 38–39 och Folkesson, Enar, *Företaget i ekonomisk kris*, s. 88 och 197–198 med vidare hänvisningar. Se även NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I–II, NJA 1985 s. 13, NJA 1974 s. 423, NJA 1979 s. 229 och Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 62 med vidare hänvisningar.

¹⁹¹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 104.

¹⁹² Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, s. 32–33 med vidare hänvisningar. Se även prop. 2002/03:128, s. 26–27 och 51 och avsnitt 4.5.1 ovan.

¹⁹³ Prop. 1996/97:100, s. 436.

¹⁹⁴ Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen*, s. 196.

¹⁹⁵ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 115. Se även Högsta förvaltningsdomstolens restriktiva bedömning i HFD 2013 ref. 75 I–III.

¹⁹⁶ Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, s. 40. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 87–88.

¹⁹⁷ Inspiration till kategoriseringen och innehållet som presenteras nedan är hämtad från Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt*

4.7.2 Företrädares intresse och ställning i bolaget

I NJA 1971 s. 296 I–III, efter en genomgång av förarbetsuttalanden, konstaterade Högsta domstolen att förarbetena inte var till någon större hjälp i frågan om när befrielse från skatterättsligt företrädaransvar skulle kunna medges. Därefter konstaterade domstolen att lagstiftarens syfte med det skatterättsliga företrädaransvaret måste ha varit att ansvaret skulle åläggas den företrädare som genom eget eller närståendes aktieinnehav hade haft ett betydande intresse i eller inflytande över aktiebolaget. Högsta domstolen slog därför fast att befrielse borde kunna medges för en företrädare som varit anställd i ett aktiebolag men däremot inte haft något ägarintresse. Någon befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret på grund av företrädarernas ställning medgavs inte. I NJA 1972 s. 205 ägde företrädaren enbart 7 % av aktierna och resterande aktier ägdes av företrädares familjemedlemmar. Det angavs att det hade förekommit motsättningar mellan aktieägarna och att någon enighet angående hur bolaget skulle styras inte kunde nås. Företrädaren hade därför inte haft möjlighet att ensamt bestämma över aktiebolagets verksamhet utan intog snarare rollen som en anställd företagsledare. Med anledning av detta ansåg Högsta domstolen att delvis befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret kunde medges.

I NJA 1973 s. 544 ägde företrädaren hälften av aktierna i bolaget och var även verkställande direktör och styrelseledamot. Därav ansågs företrädaren ha haft ett betydande intresse i aktiebolaget samt haft möjlighet att påverka verksamheten. Men Högsta domstolen ansåg ändå att företrädaren inte hade haft så stora faktiska möjligheter att utöva ett bestämmande inflytande över bolaget med anledning av att han var tvungen att samarbeta med ett annat bolag. Detta bolag ägdes av den delägare som innehade resterande 50 % av aktierna i det bolag som företrädaren var aktieägare i. Därav ansåg Högsta domstolen att företrädares roll i bolaget påminde mer om en anställd företagsledare. Detta bidrog till att företrädaren befriades helt från det skatterättsliga företrädaransvaret.

I NJA 1974 s. 423 medgavs delvis befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret. Företrädares för bolaget hade fortsatt driva bolaget med hopp om att få bolaget vinstdrivande. Deras mål var att rädda det familjeägda aktiebolaget och hade inte för avsikt att gynna sig själva på bekostnad av borgenärerna. I NJA 1975 s. 480 innehades 25 % av aktierna av företrädaren som även var verkställande direktör i bolaget och således skötte den löpande förvaltningen. Högsta domstolen ansåg därför att företrädaren hade ett betydande intresse i bolaget och på grund av hans ställning i bolaget förelåg inte någon grund för befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret.

I NJA 1979 s. 555 hade företrädaren tillsammans med den verkställande direktören, som även var hans far, fattat beslut beträffande inbetalning av skatter. Vidare hade företrädaren haft hand om aktiebolagets ekonomiska förvaltning och genom fullmakter fritt kunnat förfoga över bolagets likvida medel. Företrädaren ägde 10 % av aktierna och resterande av aktierna ägdes av hans familj. Vidare ansågs det att aktieägaren hade haft ett ekonomiskt utbyte av verksamheten, trots att någon fast lön eller aktieutdelning inte hade förekommit. Fadern hade sedermera överlåtit skötseln av bolaget till företrädaren. Mot bakgrund av detta ansågs det att befrielse inte kunde medges.

4.7.3 Oförutsedda omständigheter och händelser

I NJA 1971 s. 296 III medgavs delvis befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret. Företrädarna hade tidigare varit anställda som arbetsledare i aktiebolaget men hade sedermera tagit över bolaget. Företrädarna erhöll rapporter från bolagets revisor som visade en god vinstprognos. En kort tid därefter kom ett chockbesked som visade att bolagets aktiekapital var förlorat, något som kom som en överraskning för såväl företrädarna som revisorn. Dessa oförutsedda omständigheter medförde att företrädarna inte hade kunnat inse hur illa bolagets ekonomi faktiskt var. Vidare hade båda företrädarna åberopat bristande betalningsförmåga som skäl för befrielse. Det ska poängteras att båda företrädarna hade avtalat med kronofogden om en avbetalningsplan som de även hade börjat betala enligt.

I NJA 1972 s. 115 II hade företrädaren fortsatt driften av bolaget trots bolagets svåra ekonomiska läge på grund av att företrädaren hade trott att svårigheterna var av en övergående natur. Aktiebolaget lanserade en ny produkt vilket ofta är förenat med stora risker men företrädaren räknade dock med en lönsamhet på längre sikt. Men på grund av oförutsedda omständigheter som han inte hade kunnat styra över blev så inte fallet. Högsta domstolen konstaterade att bolagets ekonomiska svårigheter till största del var hänförliga till företrädarens affärsmässiga satsning. Högsta domstolen fortsatte med att konstatera att sådana satsningar ofta utgjorde ett högt risktagande med många oförutsebara faktorer. När bolaget hade slut på kapital fortsatte företrädaren driften av bolaget på bekostnad av statens skatteintäkter. Högsta domstolen fann mot bakgrund av detta att särskilda skäl för att medge befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret inte förelåg.

I NJA 1972 s. 697 åberopade företrädaren bland annat att han höll på att ta fram en ny produkt för aktiebolagets räkning och att banken ställt krediter efter att ha granskat en prognos. Denna nya produkt skulle medföra att bolaget tillfördes ett stort kapital men på grund av att en underleverantör inte hade lyckats leverera det som utlovats samt att företrädaren blivit lurad genom att ha tillställts falska order blev så inte fallet. Högsta domstolen ansåg inte att det fanns skäl för att medge befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret.

4.7.4 Företrädarens tidigare skötsel av skattebetalningar

I NJA 1971 s. 296 I hade företrädaren fällts en gång tidigare för underlåtenhet att inbetala skatteavdrag, således rörde det sig om upprepade försummelser av samma slag och som uppgick till stora belopp. Vidare hade företrädaren varit inblandad i konkurser där det hade framkommit att staten i stor utsträckning fått stå för kostnaderna för bolagens verksamhet. Någon befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret kunde därför inte medges. Liknande bedömning gjordes i NJA 1971 s. 296 II. Denna företrädare var också tidigare fälld för underlåtenhet att inbetala skatteavdrag, vilket innebar att det även i detta fall var frågan om upprepade försummelser. Inte heller i detta fall medgavs någon befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret.

4.7.5 Arbetsmarknadsskäl

I NJA 1972 s. 115 II åberopade företrädaren, som särskilda skäl, bland annat att det var av vikt att hålla driften igång med hänsyn till de anställdas möjlighet till sysselsättning. Orten hade drabbats av många nedlagda bolag och arbetsmarknadsläget var tufft. Högsta domstolen slog fast att det kunde vara motiverat

att i vissa fall låta ett mindre lönsamt bolag fortsätta sin drift med hänsyn till sysselsättnings-skäl. Men Högsta domstolen menade dock att det var myndigheter som skulle ta sådana beslut och inte företrädare för bolag. Detta utgjorde således inte, enligt Högsta domstolen, särskilda skäl för befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret.

4.7.6 Företrädares ekonomiska och personliga förhållanden

I NJA 1971 s. 296 I–III åberopade företrädarna bristande betalningsförmåga som särskilda skäl för befrielse. Högsta domstolen inledde med att slå fast att om en företrädares bristande betalningsförmåga i varje enskilt fall skulle beaktas skulle detta troligen leda till att befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret snarare skulle bli regel än undantag. Högsta domstolen fortsatte med att konstatera att det kunde förekomma fall där särskilda omständigheter i förening med företrädares bristande betalningsförmåga borde kunna föranleda att en hel eller delvis befrielse från ett skatterättsligt företrädaransvar. Högsta domstolen ansåg dock inte att detta var ett sådant fall. Någon befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret med hänsyn till bristande betalningsförmåga medgavs därför inte. I NJA 1972 s. 115 I medgavs delvis befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret med hänsyn till företrädares ekonomiska förmåga och hälsa. Företrädaren som var 62 år gammal led av en kronisk sjukdom vilket begränsade hans inkomstmöjligheter. Vidare hade företrädaren visat god vilja genom att erlægga avbetalningar i försök att fullgöra sina skyldigheter.

I NJA 1972 s. 697 åberopade företrädaren bristande betalningsförmåga som grund för befrielse. Företrädaren hade skatteskulder sen tidigare och hade åtagit sig borgensansvar för aktiebolagets förpliktelser. Högsta domstolen ansåg inte att det fanns skäl för att medge befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret. I NJA 1973 s. 544 ägde företrädaren hälften av aktierna i bolaget och var även verkställande direktör och styrelseledamot. När företrädaren fick erbjudande om att träda in i bolaget som aktieägare befann han sig i en utsatt situation. Företrädaren var vid det tillfället arbetslös och hade inga andra möjligheter att ordna med försörjning. I samband med detta blev han även vilseledd beträffande vissa aspekter rörande bolaget, något som uppdagades först senare. När företrädaren uppdagade att bolagets skatteskulder inte betalats in i rätt ordning vidtog han omedelbart åtgärder för att försöka ordna upp situationen och när detta inte gick vägen såg han till att bolaget försattes i konkurs. Dessa omständigheter bidrog till att företrädaren befriades helt från det skatterättsliga företrädaransvaret.

I HFD 2013 ref. 75 I åberopade företrädaren som särskilda skäl för befrielse bristande betalningsförmåga, skuldsättning och det faktum att han inte ansåg att staten belastades av att verksamhetsdriften fortsatte. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade dock att bristande betalningsförmåga i normalfallet inte ensamt utgjorde tillräckliga skäl för befrielse. Företrädaren var ensam aktieägare och hade därmed den bestämmande makten över bolaget. Mot bakgrund av detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det inte förelåg särskilda skäl och någon befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret medgavs inte. I HFD 2013 ref. 75 II konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att företrädares hälsotillstånd, enligt läkarutlåtanden, var av sådan art och omfattning att företrädares betalningsförmåga skulle förbli varaktigt begränsad. Vilket medförde att det skatterättsliga företrädaransvaret begränsades något. Däremot låg det honom till last att betalningsunderlåtelse, som han ensamt ansvarat för, hade varat under en längre tid.

4.7.7 Omständigheter relaterade till konkurser

I NJA 1978 s. 85 hade kronofogden inte fullföljt en reservationsbevakning i aktiebolagets konkurs. Därför ansåg Högsta domstolen att det inte var skäligen att en företrädare skulle åläggas större ansvar än vad som hade varit fallet om kronofogden hade fullföljt reservationsbevakningen och således fått utdelning för sina skattefordringar. I NJA 1993 s. 81 framhöll Högsta domstolen att det rörde sig om en seriös verksamhet som drivits i nästan 60 år och som krävde betydande yrkeskunna. När företrädaren upptäckte att aktiebolaget hamnat i svårigheter uppsökte han genast en revisor och advokat för att be om råd och följde sedan de råd han erhö. Detta föranledde att företrädaren trodde att situationen skulle klaras upp och att skatteskulderna sedermera skulle kunna betalas. En avveckling av bolaget inleddes genom ett konkursförfarande men utgången blev inte som tänkt. Företrädaren riktade kritik mot konkursförvaltaren för sättet denne hanterade konkursen på men huruvida förvaltaren skulle ha agerat oskickligt blev dock aldrig bekräftat. Högsta domstolen ansåg att företrädaren hade haft fog att räkna med att utgången av konkursen skulle lett till ett bättre resultat än vad det gjorde. Mot bakgrund av detta medgav Högsta domstolen delvis befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret.

4.7.8 Brottslig verksamhet

I HFD 2013 ref. III hade brottslig verksamhet förekommit i aktiebolaget. Företrädaren åberopade att han hade haft ett mycket begränsat inflytande över bolagets verksamhet. Det hade dock visats att företrädaren i viss mån hade agerat självständigt och hade haft vetskap om att det hade utbetalats svarta löner. Vidare ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att företrädaren borde ha förstått att bolagets skatterättsliga förpliktelser inte skötts korrekt. Företrädaren dömdes sedermera för grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott av hovrätten. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att när det hade förekommit omfattande brottslig verksamhet i ett bolag och företrädaren varit medveten om detta och i viss mån även varit delaktig, var utrymmet för att medge befrielse extremt begränsat. Mot bakgrund av detta medgavs inte någon befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret.

5 Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret

5.1 Tvångslikvidationsregler

ABL innehåller flertalet regler som syftar till att skydda bolagets egna kapital och därigenom borgenärerna. Aktieägare får därför inte fritt disponera över bolagets tillgångar men detta i sig hindrar inte att bolaget går med förlust till följd av dåliga affärer. Därför har reglerna om tvångslikvidation i 25 kap. 13–20a §§ tillkommit för att sätta en yttre gräns för när bolaget måste likvideras med anledning av borgenärsintresset. Denna yttersta gräns är tänkt att försäkra att bolaget vid likvidationstidpunkten har tillgångar som kan täcka skulderna. Lindskog anser dock att denna tankegång inte är förenlig med tvångslikvidationsreglernas konstruktion. Lindskog menar att det är anmärkningsvärt att kapitalbristen bestäms med utgångspunkt i det registrerade aktiekapitalet utan att ta hänsyn till bolagets faktiska kapitalbehov. Vidare menar Lindskog att det inte är en självklarhet att det ligger i någons intresse att bolaget likvideras. I vissa fall kan det rent av vara bättre att bolaget får möjlighet att läka bristen för att undvika värdeförstöring. Visserligen medger Lindskog att det genom en framgångsrik likvidation går att undvika värdeförstöring men säger samtidigt att det tillhör ovanligheterna. Lindskog ställer sig vidare frågande till huruvida bolagets borgenärer överhuvudtaget ska skyddas genom ABLs regelverk.¹⁹⁸ Ytterligare kritik kommer från Andersson som menar att reglerna inte är ändamålsenliga och inte heller rättsekonomiskt effektiva. Andersson menar att ansvarsreglerna framtvingar en procedur som medför kapitalförstöring när fokus istället bör ligga på att vidta åtgärder för att undvika insolvens. Vidare anser Andersson att reglerna är svåra att tillämpa samt att bevissvårigheter många gånger sätter käppar i hjulet.¹⁹⁹

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i 25 kap. 13–20a §§ ålägger styrelsen, aktieägare och annan som handlat på bolagets vägnar en handlingsplikt när en kritisk kapitalbrist uppstått, d.v.s. när bolagets egna kapital understiger hälften av aktiebolagets registrerade aktiekapital. Handlingsplikten syftar till att antingen läka kapitalbristen eller likvidera bolaget. Handlingsplikten uppkommer när styrelsen har vetskap om eller befarar att det egna kapitalet understiger hälften av aktiebolagets registrerade aktiekapital, d.v.s. vid befarad kapitalbrist. Styrelsen måste då genast se till att en kontrollbalansräkning upprättas. Om den utvisar att en kritisk kapitalbrist är förestående ska styrelsen kalla till en första kontrollstämma. På kontrollstämman ska styrelsen hänskjuta frågan om likvidation till stämman. Om aktieägarna väljer att inte likvidera bolaget börjar en rådrumsfrist att löpa. Under rådrumsfristen har aktieägarna möjlighet att läka kapitalbristen. Om det på den andra kontrollstämman genom en andra kontrollbalansräkning visar sig att kapitalbristen inte läkts till fullo d.v.s. att hela aktiekapitalet inte är täckt, inträder en likvidationsplikt. Stämman måste då fatta beslut om likvidation. I händelse av att stämman inte gör detta ska istället styrelsen ansöka om likvidation. Denna ansökan kan också göras av en enskild styrelseledamot, verkställande direktören, revisorn och en enskild aktieägare. Skulle detta handlingsmönster inte följas inträder under vissa förutsättningar ett

¹⁹⁸ Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 15–17 med vidare hänvisningar.

¹⁹⁹ Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 255 med vidare hänvisningar.

aktiebolagsrättsligt företrädaransvar, se Bilaga B för en översikt av handlingsmönstret.²⁰⁰

Reglerna om tvångslikvidation på grund av kritisk kapitalbrist har funnits med sedan 1895 års aktiebolagslag som stadgade att den som med vetskap om att 2/3 av bolagets registrerade aktiekapital gått förlorat, medverkat till att bolaget fortsatt sin verksamhet, kunde bli ansvarig för bolagets förpliktelser.²⁰¹ Reglerna om tvångslikvidation har sedan dess funnits med i de svenska aktiebolagslagarna. Bortsett från detaljskillnader har ansvarsreglernas konstruktion i princip varit densamma i alla aktiebolagslagar.²⁰² Bakom handlingsmönstret, som har en tydlig påtryckningsfunktion, identifierar Lindskog tre olika intressegrupper: avvecklingsintresset, varningsintresset och rådrumsintresset. Avvecklingsintresset tar sikte på bolagets borgenärer som har ett intresse av att avveckling sker innan bolagets kapital är förlorat. Varningsintresset tar däremot sikte på tillkommande borgenärer som har ett intresse av att bli uppmärksammade på att en kritisk kapitalbrist uppstått i bolaget. Slutligen är det rådrumsintresset som tar sikte på aktieägarna som har ett intresse av att få en möjlighet att vidta åtgärder för att rädda bolaget från att likvideras. Lindskog menar att det intresse som är mest motiverat, mot bakgrund av reglernas konstruktion, är varningsintresset. Vidare menar Lindskog att avvecklingsintresset överhuvudtaget inte tillgodoses genom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Dock anser Lindskog att rådrumsintresset tillgodoses i viss mån med tanke på den långa rådrumsfristen som medges aktieägarna.²⁰³

5.2 Förpliktelser som omfattas av ansvaret

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret omfattar ett bolags samtliga förpliktelser som uppkommer under tiden underlåtelsen att följa reglerna består, 25 kap. 18 § ABL. Reglerna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist i 25 kap. ABL omfattar således även skatter och avgifter som bolaget ådrar sig under ansvarsperioden.²⁰⁴ En skatteskuld uppkommer successivt i takt med att bolaget åtar sig förbindelser på vilka skatt eller avgift belöper.²⁰⁵ Ansvaret förutsätter inte att någon skada har uppstått utan inträder på grund av att handlingsplikten inte följs.²⁰⁶

²⁰⁰ Angående detta stycke, se Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 17–20. Handlingsplikten sätts även igång när det efter verkställighet enligt 4 kap. (1981:774) *Utsökningsbalken* visar sig att bolaget saknas utmätningsbara tillgångar, 25 kap. 13 § 2 p. ABL.

²⁰¹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 30. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 119 fotnot 27.

²⁰² Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 33–34 med vidare hänvisningar.

²⁰³ Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 20–21 med vidare hänvisningar. Se även prop. 2000/01:150, s. 35, prop. 1982/83:94, s. 54 och prop. 1975:103, s. 501.

²⁰⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 119, NJA 2009 s. 221 och NJA 1970 s. 3. Se även Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 168–169 med vidare hänvisningar samt Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 265.

²⁰⁵ Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, s. 63, Göta HovR 1987, DT 138, T 301/86(RH 1987:143) och Göta HovR 1988, DT 142, T 360/87. För en redogörelse av vilka förpliktelser som omfattas av det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret samt när dessa ska anses uppkomma, se Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, s. 61 ff. med vidare hänvisningar samt Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 163 ff. med vidare hänvisningar.

²⁰⁶ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 14. Se även Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag –*

Staten kan kräva ett aktiebolags företrädare på ansvar för skatteskulder som uppstår på grund av underlåtelse att följa handlingsplikten. Detta innebär att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan användas parallellt med det skatterättsliga företrädaransvaret för att driva in skatteskulder.²⁰⁷ Oppenheimer och Blomberg har gjort en sammanställning över tvistemål som behandlat frågan om ansvar enligt 25 kap. 18–20 §§ ABL. Rättsfallsöversikten sträcker sig från år 1912 fram till år 2013 men är inte heltäckande. Ur floran av rättsfall återfinns 30 refererade rättsfall som enligt Oppenheimer och Blomberg har behandlat frågan om ansvar enligt 25 kap. 18 § ABL för juridiska personers skatteskulder, se Bilaga C. Oppenheimers och Blombergs redogörelse visar att det i 22 fall av 30, d.v.s. i 73 % av fallen, utdömts aktiebolagsrättsligt företrädaransvar för den juridiska personens skatteskulder.²⁰⁸ Persson Österman och Svernlöv anser mot bakgrund av dessa rättsfall att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan vara ett nog så effektivt instrument för att driva in obetalda skatter.²⁰⁹

5.3 Handlingsplikt

5.3.1 Kontrollbalansräkning

När det finns skäl att anta att det egna kapitalet understiger hälften av aktiebolagets registrerade aktiekapital ska styrelsen genast upprätta en kontrollbalansräkning och låta denna granskas av bolagets revisor, 25 kap. 13 § 1 st. och 1 p. ABL. Styrelsen är även skyldig att genast upprätta en kontrollbalansräkning och låta denna granskas av bolagets revisor om det vid utmätningsförsök enligt 4 kap. UB saknats tillgångar till full betalning av utmätningsfordringen, 25 kap. 13 § 1 st. och 2 p. ABL.²¹⁰ Av 8 kap. 4–7 §§ ABL följer att styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltning. I detta ansvar ligger att styrelsen fortlöpande ska göra bedömningar av bolagets ekonomiska förhållanden. Trots att styrelsen inte är direkt involverad i den löpande driften av bolaget åligger det dem att tillse att det finns ett väl fungerande rapporteringssystem som möjliggör kontroller av bolagets ekonomiska förhållanden.²¹¹

Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL, s. 24 och fotnot 42 samt Simon-Almendal, Teresa, Företrädaransvar, s. 141 och fotnot 126.

²⁰⁷ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 135. Se även Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 26 och Göta HovR 1987, DT 138, T 301/86(RH 1987:143).

²⁰⁸ Se Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris–Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, s. 110 ff., där redogörs grundligt för hur insamlingen av rättsfallen har skett, hur de valt att presentera materialet samt andra relevanta överväganden som har gjorts i samband med framställningen. Vidare presenteras referat av samtliga rättsfall inklusive kommentarer från författarna. Notera att vissa rättsfall behandlar frågan om ansvar för juridiska personers skatteskulder enligt tidigare 13 kap. ABL. Oppenheimer och Blomberg anser dock att dessa rättsfall ändå har bäring på tolkningen av reglerna i nuvarande 25 kap. ABL med anledning av att reglerna behållits relativt oförändrade.

²⁰⁹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 6, 8 och 26. Observera dock att sammanställningen som återfinns i rapporten inte är korrekt. Jag hänvisar därför läsaren till Bilaga C för en korrekt återgivning av samtliga rättsfall. Notera att Svernlövs och Persson Östermans sammanställning påvisar bifall i 75 % av fallen jämfört med redovisade 73 % ovan samt att min sammanställning innehåller något fler rättsfall jämfört med deras sammanställning.

²¹⁰ Se även prop. 2006/07:70, s. 64–65 med vidare hänvisningar. Notera att kravet på revisorgranskning i 25 kap. 13 § ABL endast gäller de bolag som är skyldiga att ha revisor, se Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 36.

²¹¹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor*

Till följd av styrelsens ansvar bör styrelsens möjligheter att upptäcka om aktiekapitalet gått förlorat underlättas. Ett flertal varningssignaler kan visa sig innan aktiekapitalet gått förlorat, exempelvis genom att bolaget förlorat många kunder, att budgeterat resultat inte uppnåtts eller att bolaget fått likviditetsproblem. I styrelsens ansvar ingår det att fortlöpande göra bedömningar av bolagets ekonomiska förhållanden. En sådan bedömning ska utgå från förhållandena vid en viss angiven tidpunkt och ska bygga på den löpande redovisningen. Detta i sin tur möjliggör för styrelsen att upptäcka om en befarad kapitalbrist är för handen.²¹² När det finns skäl att anta att aktiekapitalet gått förlorat ska en kontrollbalansräkning genast upprättas. Styrelsen medges ett visst tidsutrymme för att analysera bolagets ekonomiska förhållanden. Denna tidsfrist sträcker sig troligtvis inte längre än ett par månader.²¹³ Rekvisitet skäl att anta är ett objektivt rekvisit och bedömningen ska ta sin utgångspunkt i vad en normalt aktsam styrelseledamot skulle dra för slutsatser beträffande bolagets ekonomiska situation.²¹⁴ Detta förutsätter att styrelseledamoten aktivt deltar genom att bereda sig själv information om bolagets ekonomiska förhållanden.²¹⁵ Någon kontrollbalansräkning behöver dock inte upprättas, trots att befarad kapitalbrist är för handen, om bolaget har dolda reserver som enligt 25 kap. 14 § får tas upp i en kontrollbalansräkning och som medför att någon kritisk kapitalbrist inte är för handen.²¹⁶

Kontrollbalansräkningen som ska upprättas ska följa gängse regler om årsredovisning och god redovisningssed ska iakttas. Balansräkningen får justeras vid beräkningen av det egna kapitalet, se 25 kap. 14 § ABL. Utgångspunkten för värderingen är att bolaget ska fortsätta sin drift, värderingen ska således göras utefter fortlevnadsprincipen²¹⁷. Denna princip ska tillämpas om en vilja att fortsätta driften finns. Står det dock klart att bolagets drift inte kommer att kunna fortsätta ska värderingen istället ha som utgångspunkt att bolaget kommer att avvecklas genom en försäljning av tillgångarna. Detta kan vara fallet om det är uppenbart att bolaget saknar tillräckligt kapital eller om avvecklingsbeslut redan har fattats.²¹⁸ Men om det däremot finns en vilja att fortsätta driften av bolaget ska fortlevnadsprincipen tillämpas förutsatt att bolaget inte är insolvent.²¹⁹ Likvidationsreglerna bygger

vid obestånd, s. 31. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 122 med vidare hänvisningar.

²¹² Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 34–35.

²¹³ Prop. 2000:01/150, s. 91 och 188, NJA 2005 s. 792 samt RH 1989:43. Se även Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 35.

²¹⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 121 och fotnot 39.

²¹⁵ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 121 och fotnot 40. Se även NJA 1988 s. 620 och RH 1994:17.

²¹⁶ Prop. 2000/01:150, s. 91. Se även Malmborg, Leif, *Likvidation av aktiebolag – En kommentar till 25 kap. aktiebolagslagen*, s. 135 och Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 258 med vidare hänvisningar.

²¹⁷ Även benämnd ”going concern”.

²¹⁸ Prop. 2000:01/150, s. 38 och 92–93. Se även Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 39 och 43 ff. med vidare hänvisningar.

²¹⁹ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 39.

nämligen på en insufficiensbedömning.²²⁰ Men kravet på att bolaget ska kunna fortsätta sin drift har inte satts särskilt högt i praxis.²²¹ Om styrelsen skulle underlåta att upprätta en kontrollbalansräkning när lagen kräver det kan aktiebolagsrättsligt företrädaransvar under vissa förutsättningar utdömas, 25 kap. 18 § 1 p. ABL.²²²

5.3.2 Första Kontrollstämman

Om styrelsen har upprättat en kontrollbalansräkning och låtit den granskas av bolagets revisor och den visar att kritisk kapitalbrist är för handen ska styrelsen snarast möjligt hänskjuta frågan om likvidation till stämman genom att utfärda en kallelse till bolagsstämman. Styrelsen har maximalt sex veckor på sig att kalla till stämman, 7 kap. 18 § ABL.²²³ Vid denna första kontrollstämma, 25 kap. 15 § ABL, ska stämman besluta om bolaget ska träda i likvidation eller inte. Om stämman kommer fram till att bolaget inte ska likvideras har stämman en rådrumsfrist på 8 månader räknat från den första kontrollstämman att läka den kritiska kapitalbristen.²²⁴ Underlåter styrelsen att kalla till den första kontrollstämman kan aktiebolagsrättsligt företrädaransvar under vissa förutsättningar utdömas, 25 kap. 18 § 2 p. ABL.

Under rådrumsfristen är det vanligt att aktieägare, borgenärer m.fl. försöker vidta åtgärder för att försöka ordna upp situationen och sedermera rädda bolaget, exempelvis genom åtgärder i det ordinarie bokslutet så som aktieägartillskott, ackord, minskning av aktiekapitalet, uppskrivning av anläggningstillgångar, nyemission till överkurs eller efterställningsklausul.²²⁵ Sacklén kritiserar tvångslikvidationsreglerna med anledning av att likvidationsplikten i vissa fall går att undkomma genom rena bokföringsåtgärder. Sacklén menar att reglernas funktionalitet därmed kan ifrågasättas. Vidare menar Sacklén att det kan ifrågasättas om reglerna skapar rätta förutsättningar för att en kritisk kapitalbrist ska kunna upptäckas på ett tidigt stadium. Anledningen till Sackléns ifrågasättande är att han menar att många aktiebolag endast har ett aktiekapital som motsvarar minimikraven i ABL. Därför torde insolvens i många fall inträffa innan likvidationsplikt är för handen. Vidare är Sacklén skeptisk till insufficiensbedömningen och ställer sig frågande till huruvida en sådan bedömning överhuvudtaget är relevant. Istället borde en likviditetsbedömning vara att föredra menar Sacklén.²²⁶

²²⁰ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 34.

²²¹ NJA 1993 s 484. Se även Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 39.

²²² Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 35. Se även Malmborg, Leif, *Likvidation av aktiebolag – En kommentar till 25 kap. aktiebolagslagen*, s. 136 och 138–140 med vidare hänvisningar.

²²³ Prop. 2000:01/150, s. 95. Notera att handlingsplikten upphör om aktiekapitalet är täckt av eget kapital till minst hälften, 25 kap. 15 § ABL.

²²⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 123. Se även Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 40.

²²⁵ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 51–62 med vidare hänvisningar. Se även Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, s. 148 ff samt Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, s. 66–71 med vidare hänvisningar.

²²⁶ Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, s. 151.

5.3.3 Andra Kontrollstämman

Innan rådsumfristen löpt ut ska likvidationsfrågan återigen prövas av stämman vid en andra kontrollstämma. Inför denna stämma ska en ny kontrollbalansräkning upprättas och granskas av bolagets revisor. Den tillsammans med ett yttrande från revisorn ska läggas fram på stämman, 25 kap. 16 § ABL. För att handlingsplikten ska upphöra krävs det att hela aktiekapitalet är täckt av det egna kapitalet. Om kontrollbalansräkningen i detta skede inte utvisar att aktiekapitalet är täckt till fullo och stämman inte fattar beslut om att likvidera bolaget åligger det styrelsen att lämna in en ansökan om likvidation till tingsrätten, 25 kap. 17 § 2 p. och 2 st. ABL. Det åligger också styrelsen att ansöka om likvidation om den andra kontrollstämman inte hålls inom angivna tidsramar, 25 kap. 17 § 1 p. och 2 st. ABL. En sådan ansökan ska göras inom två veckor från andra kontrollstämman alternativt från den tidpunkt då den andra kontrollstämman skulle ha hållits. Enskilda styrelseledamöter, revisorn, verkställande direktören och enskilda aktieägare är behöriga att lämna in en sådan ansökan. Underlåter styrelsen att inge sådan ansökan i tid kan aktiebolagsrättsligt företrädaransvar under vissa förutsättningar utdömas, 25 kap. 18 § 3 p. ABL.²²⁷

5.4 Aktiebolagsrättsligt företrädaransvar

5.4.1 Ansvar – företrädarna och förutsättningarna

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan göras gällande mot styrelseledamöter, 25 kap. 18 § 1 st. ABL. Ansvar är solidariskt och inträder om styrelsen underlåtit att följa handlingsplikten som uppställs i 25 kap. ABL. Ansvar omfattar även nytillträdda styrelseledamöter.²²⁸ I förhållande till en styrelsesuppleant kan ansvar göras gällande för den tid då suppleanten inträder i styrelsen och uppträder som ordinarie ledamot, det aktiebolagsrättsliga ansvaret omfattar då endast förpliktelser som uppkommer till följd av beslut som fattats under denna tid.²²⁹ Enligt praxis från Högsta domstolen ska ansvarsbedömningen göras i två led, först ska det undersökas om objektiva förutsättningar för ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar är för handen. Detta innebär att en bedömning av huruvida det faktiskt föreligger en kritisk kapitalbrist ska göras. Vidare måste styrelsen ha underlåtit att följa handlingsplikten trots att de insett eller bort insett att befarad kapitalbrist föreligger. Slutligen måste en bedömning av huruvida förpliktelserna, som ansvar görs gällande för, har uppkommit under ansvarsperioden. Därefter om ansvarsgrund ansetts föreligga ska en subjektiv bedömning av huruvida varje enskild styrelseledamot varit försumlig göras.²³⁰ Om

²²⁷ Angående detta stycke, se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 123 och RH 1996:114. Se även prop. 2000:01/150, s. 97–98.

²²⁸ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 63 och fotnot 67 samt NJA 2012 s. 858. Se även Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 158 f. med vidare hänvisningar samt Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 124.

²²⁹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 124–125 med vidare hänvisningar. Se även Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 64 och fotnot 69 samt Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 121 och fotnot 3.

²³⁰ NJA 2009 s. 210 och NJA 2012 s. 858. Notera att en underlåtenhet att följa handlingsplikten medför att ansvarsgrund föreligger för hela styrelsen, denna bedömning tar således sikte på styrelsen som helhet. Till skillnad mot försumlighetsbedömningen som är en individuell prövning som tar sikte på individuella förhållanden som ska utvisa om en enskild styrelseledamot varit försumlig, se Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 130 och 132. Bevisbördan för de objektiva förutsättningarna ligger på borgenären och bevisbördan för de subjektiva rekvisiten

flera styrelseledamöter är ansvariga enligt det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan den ledamot som betalat skatteskulden göra gällande regressrätt mot övriga ansvariga styrelseledamöter. Vidare har styrelseledamöter även regressrätt mot bolaget.²³¹

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret för styrelseledamöter regleras i 25 kap. 18 § 1 st. ABL. Styrelsens ansvar utlöses, enligt 25 kap. 18 § 1–3 p. ABL, vid underlåtelse att: upprätta en kontrollbalansräkning och låta den granskas av bolagets revisor enligt 25 kap. 13–14 §§ ABL, kalla till den första kontrollstämman enligt 25 kap. 15 § ABL, ansöka om likvidation med anledning av att den andra kontrollstämman inte hållits inom angivna ramar eller på grund av att full täckning för aktiekapitalet saknas och stämman inte har beslutat om att likvidera bolaget enligt 25 kap. 17 § ABL.²³² För att ansvar ska kunna utkrävas av styrelsen krävs det att det har förelegat en faktisk kritisk kapitalbrist, 25 kap. 18 § 4 st. 1 men. ABL. Bevisbördan för att det faktiskt förelegat en kritisk kapitalbrist ligger på borgenären, dock med viss bevislättning.²³³ Har kritisk kapitalbrist förelegat har detta ansetts påvisa att styrelsen haft skäl att anta att kapitalbrist varit för handen.²³⁴

Enligt 25 kap. 18 § 2 st. ABL kan även den som handlat på bolagets vägnar göras solidariskt ansvarig med styrelseledamöterna. Detta förutsätter att personen i fråga varit medveten om styrelsens underlåtenhet att vidta erforderliga åtgärder i enlighet med handlingsplikten. Vidare kan även den som deltagit i beslut om att bolaget ska företa en rättshandling göras ansvarig. Till den krets av personer som kan göras ansvariga brukar verkställande direktörer, firmatecknare och ombud uppräknas. För att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret ska kunna bli aktuellt krävs det att personerna i fråga har haft en faktisk behörighet att företräda bolaget i betydelsefulla frågor.²³⁵ Ansvaret omfattar endast förpliktelser som uppkommit till följd av företrädarens handlande.²³⁶

Enligt 25 kap. 19 § ABL kan en aktieägare bli solidariskt ansvarig med företrädarna som svarar enligt 25 kap. 18 § ABL. Ansvaret förutsätter att aktieägaren, trots vetskap om att bolaget är likvidationspliktigt, deltar i beslut om att fortsätta driften av bolagets verksamhet. Det måste inte uttryckligen framgå av beslutet att verksamheten ska fortsätta drivas. Det är fullt tillräckligt att beslutet i praktiken får ett sådant resultat. För att ansvaret ska utlösas krävs det att aktieägaren varit närvarande när beslutet fattades samt att denne inte reserverat sig mot beslutet, annars kan aktieägaren inte

ligger på den som ansvaret görs gällande mot, se Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 264–268.

²³¹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 125 med vidare hänvisningar, NJA 2009 s. 221 och Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 193 ff. med vidare hänvisningar.

²³² Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 62–63.

²³³ Prop. 2000:01/150, s. 47–49, 100. Se även NJA 1988 s. 620, NJA 1993 s. 484, NJA 2005 s. 792, NJA 2009 s. 210 och Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 267–268.

²³⁴ Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 264–265. Se även Malmberg, Leif, *Likvidation av aktiebolag – En kommentar till 25 kap. aktiebolagslagen*, s. 140–141, NJA 2009 s. 210, NJA 2012 s. 858 och Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 40 ff. med vidare hänvisningar.

²³⁵ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 65–66. Se även prop. 2000/01:150, s. 45 och 99 samt Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 123 med vidare hänvisningar.

²³⁶ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 126 och prop. 2000/01:150, s. 99.

anses ha deltagit i beslutet.²³⁷ Ansvar omfattar förpliktelser som uppkommit efter den tidpunkt då ansökan om likvidation senast skulle ha lämnats in.²³⁸ Således om aktieägaren med vetskap om att bolaget är likvidationspliktigt deltar i beslut om att bolaget ska drivas vidare uppkommer ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar för denne.²³⁹

5.4.2 Försumlighet

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i 25 kap. 18 § 1–2 st. ABL är utformat som ett presumtionsansvar vilket innebär att om borgenären lyckats visa att de objektiva förutsättningarna beskrivna ovan i avsnitt 5.4.1 är förhanden måste företrädaren visa att försumlighet inte förelegat, 25 kap. 18 § 3 st. ABL. I det enskilda fallet kan företrädaren anses berättigad till en viss bevislättning. Lyckas företrädaren visa att försumlighet inte har förekommit kan inget aktiebolagsrättsligt företrädaransvar utdömas.²⁴⁰ Försumlighetsbedömningen tar sikte på företrädarens uppsåtliga eller oaktsamma underlåtelser att följa handlingsplikten. Exculperingsregeln i 25 kap. 18 § 3 st. ABL borde i praktiken ta sikte på styrelseledamöter med anledning av att ansvaret i 25 kap. 18 § 2 st. förutsätter vetskap.²⁴¹ Regeln i 25 kap. 18 § 3 st. ABL gäller inte aktieägare. Således har inte aktieägare någon möjlighet att exculpera sig genom att försöka bevisa att någon försumlighet inte förekommit, 25 kap. 19 § ABL.²⁴²

Försumlighetsbedömningen har sin utgångspunkt i företrädarens roll i bolaget. Som beskrivits ovan åligger det ett visst ansvar för styrelsen att kontrollera bolagets ekonomiska förhållanden m.m. Således är det med utgångspunkt i dessa skyldigheter som en försumlighetsbedömning ska göras. En styrelseledamot förutsätts besitta tillräcklig kompetens för att kunna avgöra om befarad kapitalbrist är för handen enligt 25 kap. 13 § 1 p. ABL. Således är det endast undantagsvis som faktorer knutna till styrelseledamotens lagreglerade ansvar kan medföra befrielse från ansvar. Vidare anses det att varje styrelseledamot ansvarar för att styrelsens grundläggande ansvarsuppgifter fullgörs, oavsett hur arbetsfördelningen sett ut.²⁴³ Bedömningen av en verkställande direktörs ansvar görs på liknande sätt.²⁴⁴

Högsta domstolen har uttalat sig i frågan om hur en försumlighetsbedömning ska göras i samband med en prövning av det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i NJA 2012 s. 858. Vad som ska anses vara försumligt i det enskilda fallet menade Högsta domstolen skulle bedömas utifrån samtliga förhållanden. I denna helhetsbedömning

²³⁷ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 66. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 128–129 med vidare hänvisningar och prop. 2000/01:150, s. 101.

²³⁸ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 129. Se även prop. 2000/01:150, s. 101.

²³⁹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 129.

²⁴⁰ NJA 2009 s. 210 och NJA 2012 s. 858. Se även Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 264–268 samt Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 130–131 med vidare hänvisningar.

²⁴¹ Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, s. 76 och Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 126 med vidare hänvisningar. För en mer grundlig genomgång av möjliga ansvarsfrihetsgrunder än vad som presenteras nedan, se Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 129–143 med vidare hänvisningar.

²⁴² Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 66.

²⁴³ Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 266–267 och prop. 2000/01:150, s. 99–100. Se även NJA 2009 s. 221, prop. 1987/88:10, s. 71–72 samt Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 122 med vidare hänvisningar.

²⁴⁴ Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 267 och prop. 2000/01:150, s. 100.

skulle kompetens och arbetsfördelning tillmätas betydelse. Som nämnt ovan i avsnitt 5.4.1 omfattar det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret även nytillträdda styrelseledamöter och av domstolens uttalande följer att nytillträdda styrelseledamöters ansvar är beroende av huruvida försumlighet varit för handen eller inte. Högsta domstolen konstaterade vidare att en helhetsbedömning, satt i relation till den aktuella situationen, skulle göras. Vilket medförde att nytillträdda styrelseledamöter inte skulle bedömas efter samma måttstock som övriga styrelseledamöter som suttit betydligt längre tid i styrelsen. Högsta domstolen slog vidare fast att prövningen borde ta sikte på huruvida styrelseledamöter agerat försvarligt mot bakgrund av den situation som bolaget befunnit sig i. Domstolen konstaterade att styrelseledamöter många gånger ställs inför svåra beslut när bolaget upplever sämre tider. Därav ansåg Högsta domstolen att en förhållandevis generös och förstående syn vid efterhandsbedömningar var påkallad. Om styrelseledamöter lyckats uppfylla rimliga krav på inhämtande av information samt gjort en seriös utvärdering ansåg Högsta domstolen att det endast undantagsvis borde finnas skäl att ifrågasätta styrelseledamöters ställningstaganden och beslut. För att åter igen knyta an till ansvarsfrågan beträffande nytillträdda styrelseledamöter ansåg Högsta domstolen att det inte kunde krävas att styrelseledamöterna skulle vara fullt insatta i bolagets ekonomiska situation från dag ett. Ett visst tidsutrymme för att styrelseledamöter skulle kunna inhämta adekvat information skulle godtas. Men så snart nytillträdda styrelseledamöter inhämtat den kunskap som krävdes för fullgörande av styrelseuppdraget skulle de bedömas på lika villkor som övriga styrelseledamöter. Utöver det extra tidsutrymme som medgavs nytillträdda styrelseledamöter för kunskapsinhämtande medgavs samtliga styrelseledamöter tid för överväganden och genomförande av åtgärder.²⁴⁵

Löfgren m.fl. anser att ansvarsbefrielsekraven satts högt. För att undgå ansvar krävs det troligtvis att styrelseledamöten kan visa att handlingsplikten inte iakttagits på grund av att styrelseledamöten erhållit felaktig information, undanhållits viktig information eller haft laga förfall. Eventuellt skulle styrelseledamöten kunna undgå ansvar till följd av att dennes uppgifter delegerats till annan, om styrelseledamöten haft en befogad tilltro till att uppgiften skulle utföras. Men utrymme för en sådan bedömning är troligtvis inte särskilt stort med anledning av att det förutsätts att varje enskild ledamot ser till att handlingsplikten följs.²⁴⁶

I förhållande till övriga företrädare blir försumlighetsbedömning i allra högsta grad beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. En företrädare med en faktisk makt över bolaget som därmed kan påverka bolagsdriften och förvaltningen bör i regel jämföras med en styrelseledamot. Vidare medför en underordnad ställning normalt inget ansvar för en företrädare som rättshandlat på bolagets vägnar även om företrädaren varit medveten om styrelsens underlåtenhet.²⁴⁷

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan troligtvis även göras gällande mot en styrelseledamot som avgått eller en aktieägare som sålt sina aktier med anledning av att ansvaret är knutet till en handlingsplikt. Om underlåtenhet att följa handlingsplikten förekommer innan avgången respektive överlåtelsen borde ansvaret kunna göras

²⁴⁵ Angående detta stycke, se NJA 2012 s. 858. Se även Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 132–134 och 158–160 med vidare hänvisningar.

²⁴⁶ Angående detta stycke, se Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 64 och prop. 1987/88:10, s. 71. Se även Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 134–135 med vidare hänvisningar.

²⁴⁷ Angående detta stycke, se prop. 2000/01:150, s. 100. Se även Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 267 och fotnot 602.

gällande mot dessa företrädare. I sådana fall borde ansvarsbefrielse endast kunna komma ifråga om företrädaren inte ansetts vara försumlig.²⁴⁸ Något ansvar kan inte utkrävas om aktiekapitalet täckts till minst hälften av eget kapital innan kontrollbalansräkningen senast skulle varit upprättad, 25 kap. 18 § 4 st. 2 men. ABL. Från och med den tidpunkt då kontrollbalansräkningen måste vara upprättad förlöper handlingsplikten som vanligt om inte aktiekapitalet blivit täckt. Bevisbördan för att så är fallet ligger på den företrädare som ansvar görs gällande mot.²⁴⁹

5.4.3 Ansvarsperioden och preskription

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret för styrelsens ledamöter omfattar samtliga förpliktelser som uppkommer under tiden underlåtenheten att följa handlingsplikten består, se avsnitt 5.3 ovan. Ansvarsperioden startar således när styrelsen underlåter att följa handlingsplikten. Syftet bakom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvarets utformning är att det ska tjäna som påtryckningsmedel för styrelsen att följa handlingsplikten. Därav upphör ansvarsperioden från och med att styrelsen börjar agera i enlighet med handlingsplikten. I 25 kap. 20 § ABL regleras sluttiden för ansvaret, de förpliktelser som uppkommer därefter omfattas inte av det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Dock kvarstår ansvaret för de förpliktelser som uppkommit under ansvarsperioden. Ansvaret upphör om ansökan om likvidation enligt 25 kap. 17 § ABL har gjorts, se 25 kap. 20 § 1 p. ABL. Dessutom upphör ansvaret om det upprättats en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 14 § ABL som har granskats av bolagets revisor, lagts fram på stämman och utvisat full täckning av aktiekapitalet, se 25 kap. 20 § 2 p. ABL. Vidare upphör ansvaret om stämman, bolagsverket eller domstol har beslutat om likvidation, se 25 kap. 20 § 3 p. ABL. Notera att betalningsinställelse, företagsrekonstruktion och konkurs inte medför att ansvaret upphör, således är detta en stor skillnad mot vad som gäller för det skatterättsliga företrädaransvaret.²⁵⁰

Samma regler gäller för företrädare som handlat på bolagets vägnar dock med den skillnaden att det aktiebolagsrättsliga ansvaret endast omfattar de förpliktelser som uppkommit till följd av företrädarens handlande.²⁵¹ I förhållande till aktieägarnas ansvar enligt 25 kap. 19 § ABL omfattar det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret samtliga förpliktelser som uppkommit efter det att aktieägarna beslutat att bolaget ska fortsätta sin verksamhet trots att bolaget varit likvidationspliktigt. Ansvarsperioden börjar således löpa när ansökan om likvidation senast skulle ha gjorts.

²⁴⁸ Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris–Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, s. 77 och fotnot 224. Se även Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 136–137 och 156–158 med vidare hänvisningar, Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 127, fotnot 73 och s. 131, fotnot 94–96 samt Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 67 med vidare hänvisningar.

²⁴⁹ Prop. 2000:01/150, s. 50 och 100. Se även NJA 1942 s. 696, Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 128 med vidare hänvisningar och Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 268.

²⁵⁰ Angående detta stycke, se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 130–131 med vidare hänvisningar samt prop. 2000/01:150, s. 44, 46–47, 99 och 102. Se även NJA 2005 s. 792, NJA 2012 s. 858, Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 145–156 med vidare hänvisningar, Malmborg, Leif, *Likvidation av aktiebolag – En kommentar till 25 kap. aktiebolagslagen*, s. 241 ff. samt Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 68 med vidare hänvisningar.

²⁵¹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 126 och 130.

Ansvarsperiodens slut följer samma regler som för övriga företrädare, 25 kap. 20 § ABL.²⁵²

Företrädare för ett aktiebolag kan såldes göras ansvariga för de förpliktelser som uppkommit under respektive ansvarsperiod. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret måste dock göras gällande inom tre år från uppkomsten av den förpliktelse som ansvaret avser eller inom ett år från det att förpliktelsen skulle ha fullgjorts, 25 kap. 20a § ABL. Därefter preskriberas fordran och något aktiebolagsrättsligt företrädaransvar för den förpliktelsen kan inte utkrävas. I förhållande till eventuella regresskrav tillämpas vanliga preskriptionsregler enligt PreskL. Således löper en tioårig preskriptionstid på regresskrav.²⁵³

Preskriptionstiden på tre år är relativt ny och infördes i maj 2013.²⁵⁴ Innan dess fanns inga preskriptionsregler i 25 kap. ABL. Således löpte preskriptionstiden enligt allmänna preskriptionsregler i PreskL som slår fast en frist om tio år förutsatt av preskriptionsavbrott inte görs. I propositionen som föregick denna lagändring framfördes bland annat att ändringen skulle syfta till att förbättra förutsättningarna för företaget. Ett sådant långtgående aktiebolagsrättsligt företrädaransvar som rådde när preskriptionstiden löpte på tio år bidrog till en otrygghet som kunde leda till en ovilja att driva bolag. Vidare påpekades det att en sådan ordning som var gällande då saknade motsvarighet i de övriga nordiska länderna. Det hade också uppdagats att situationen utnyttjades av vissa företag som förvärvade fordringar av konkursbo enbart för att kunna göra gällande ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar. Sammanfattningsvis ansågs det att ansvaret med den långa preskriptionstiden slog för hårt mot företrädarna och att detta krävde förändringar. Huvudsyftet med tvångslikvidationsreglerna i 25 kap. ABL ansågs vara att förmå styrelsen att vidta adekvata åtgärder vid befarad kapitalbrist. En treårig preskriptionstid ansågs kunna upprätthålla huvudsyftet med tvångslikvidationsreglerna i 25 kap. ABL.²⁵⁵

Skatteverket framhöll vikten av att det skulle vara möjligt att kunna väcka talan inom ett år från det att fordringen skulle ha fullgjorts, d.v.s. från det att fordran förföll till betalning. Anledningen till detta var att det ibland förekommer situationer då en förpliktelse ska fullgöras senare än tre år efter dess uppkomst. En sådan situation är när skatteverket efter en skattekontroll blir uppmärksam på att bolaget har skatteskulder. I en sådan situation när förpliktelsen slås fast kan det ha förflutit mer än tre år sedan förpliktelsen uppkom. Därför ansåg skatteverket att det alltid behövde finnas en möjlighet att göra det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret gällande inom ett år från det att fordran skulle ha fullgjorts. Annars skulle möjligheten att ålägga ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar i dessa situationer gå förlorad.²⁵⁶

²⁵² Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s.160–161 med vidare hänvisningar.

²⁵³ Angående detta stycke, se Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, s. 78 med vidare hänvisningar och prop. 2012/13:65, s. 7–8.

²⁵⁴ Malmberg, Leif, *Likvidation av aktiebolag – En kommentar till 25 kap. aktiebolagslagen*, s. 247.

²⁵⁵ Prop. 2012/13:65, s. 6–9.

²⁵⁶ Angående detta stycke, se prop. 2012/13:65, s. 9.

6 Regleringen i några nordiska länder

6.1 Danmark

Enligt dansk rätt kan ett aktiebolags styrelseledamöter bli personligt ansvariga för bolagets förpliktelser. Förutsättningarna för att kunna ålägga ett personligt ansvar är att en styrelseledamot genom uppsåtlig eller oaktsam handling eller underlåtenhet orsakat skada. En individuell prövning, som tar sikte på huruvida underlåtenheten eller handlingen inneburit en uppenbar risk för förlust eller skada, ska företas. En naturlig följd av att styrelseledamöter har ett visst ansvar för bolagets förvaltning är att om de misslyckas med att uppfylla ansvaret medför detta i regel att förutsättningarna för ett personligt ansvar är uppfyllda. Om flera anses ansvariga är ansvaret solidariskt. Dock kan ansvar undvikas om särskilda omständigheter föreligger. Vidare finns det en möjlighet till jämkning och då beaktas skadans storlek, underlåtenhetens eller handlingens karaktär och omständigheterna i övrigt.²⁵⁷

Styrelseledamöternas uppgifter omfattar inte ansvaret för löpande utbetalningar, således medför i regel inte underlåtenhet att betala en skuld något personligt ansvar för dem. För att ett sådant ansvar ska bli aktuellt krävs det att ledamöterna åsidosatt sitt övergripande ansvar för verksamheten. Sådant ansvar kan vara att tillse: att bolaget inte riskerar att lida av kapitalbrist, att godtagbara riktlinjer för bokföring och protokollföring tillämpas och att rutiner för intern kontroll och riskanalys är utarbetade. Vidare ska ledamöterna fortlöpande inhämta relevant information om hur verksamheten fungerar. Därutöver åligger det styrelsen att kalla till bolagsstämma om inte hälften av det bundna kapitalet är täckt. Har styrelsen inte en rimlig grund att tro att verksamheten går att rädda ska styrelsen lämna in en ansökan om konkurs eller rekonstruktion. Notera att det enbart är styrelsen som har möjlighet att lämna in en sådan ansökan.²⁵⁸

Skulle staten lida skada på grund av att styrelsen inte har fullgjort sina skyldigheter beskrivna ovan kan ledamöterna göras personligt ansvariga för obetald skatt. Förutsättningarna är att styrelsen inte avvecklat bolaget i tid eller att de inte har skött tillsynen av bolaget. Har styrelsen å andra sidan uppfyllt sina skyldigheter men ändå inte lyckats förhindra att bolaget hamnat på obestånd kan inte något personligt ansvar göras gällande.²⁵⁹ Bolagets verkställande direktör måste meddela styrelsen om att bolaget lider av kapitalbrist och därmed inte kommer att kunna fullgöra sina skatterättsliga förpliktelser för att kunna undgå ansvar.²⁶⁰

Bolagsledningens ansvar skiljer sig från styrelsens och omfattar bland annat inbetalning av skatt. Underlåter ledningen att betala in skatt och detta medför skada för staten kan personer i ledningen, tillsammans med bolaget, bli personligt ansvariga.

²⁵⁷ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 41. Se även Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 38 som uppger att rekviritet är grov oaktsamhet.

²⁵⁸ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 41.

²⁵⁹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 41.

²⁶⁰ Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 38.

Vidare kan personligt ansvar för personer inom ledningen bli aktuellt om bolaget har ekonomiska bekymmer och ledningen undanhåller detta från styrelsen, endast om styrelsen underrättas om bolagets ekonomiska situation kan ledningen undgå ansvar.²⁶¹ Precis som vid bedömningen av styrelseledamöters personliga ansvar görs även här en subjektiv personlig bedömning av ledningens ansvar. Personer inom bolagsledningen kan endast bli ansvariga om de genom uppsåt eller oaktsamhet orsakat skada. Vid bedömningen tas hänsyn till huruvida personen i fråga känt till eller borde ha känt till bolagets ekonomiska bekymmer. Men då det ingår i ledningens ansvar att faktiskt hålla sig a jour med allt som har med förvaltningen av bolaget att göra är förutsättningarna för ansvar oftast uppfyllda, det vill säga om inte särskilda omständigheter föreligger.²⁶²

Aktieägare kan också bli personligt ansvariga för bolagets förpliktelser om de genom grov vårdslöshet eller uppsåt överskridit aktiebolagsrättsliga regler eller bolagsordningen. Dock har aktieägare inget ansvar för bolagets förvaltning och drift, vilket i praktiken innebär att de endast kan bli ansvariga om de på stämman fattar beslut som hindrar skötseln av bolaget.²⁶³

I dansk rätt finns det specialregler som tar sikte på obetald inkomstskatt vid upplösning av ett aktiebolag. Om ett aktiebolag upplöses och utdelning av förmögenheten görs till aktieägarna och detta medför att tillräckliga medel för att betala inkomstskatt inte finns kvar kan ett ansvar uppstå. Ansvaret för aktiebolagets obetalda skatteskulder är solidariskt och åligger aktieägare och likvidatorer. Ansvaret för likvidatorer är begränsat till det belopp aktieägarna fått utdelning med. Aktieägarnas ansvar är begränsat till det belopp de erhållit i form av utdelning i sammanslagningen. Det finns ytterligare en specialbestämmelse och den tar sikte på försäljning av skalbolag. Den som säljer ett skalbolag till överpris kan göras ansvarig för aktiebolagets obetalda skatteskulder. Förutsättningarna för att göra gällande ansvaret är att säljaren har haft vetskap om eller borde ha haft vetskap om att bolaget sålts till överpris. Vidare måste det skett ett misslyckat indrivningsförsök hos aktiebolaget. Ansvaret omfattar endast ett belopp som motsvaras av försäljningssumman. Detta ansvar kan även göras gällande mot en rådgivare som medverkat vid försäljningen. Det krävs då att rådgivaren har haft vetskap om eller borde ha haft vetskap om att bolaget sålts till överpris. För att undkomma detta ansvar kan säljare eller rådgivare före försäljningen ansöka om ett bindande förhandsbesked som innebär att de inte kommer kunna hållas ansvariga.²⁶⁴

De principer som redogjorts för ovan tillämpas för att ålägga företrädare ansvar för en juridisk persons skatteskulder. Precis som i svensk rätt följer inte något ekonomiskt ansvar till följd av skattebrottslighet.²⁶⁵

6.2 Norge

Enligt norsk rätt ansvarar styrelsen för att säkerställa att bolagets egna kapital alltid uppgår till en godtagbar nivå. Om aktiekapitalet inte är täckt till minst hälften eller om

²⁶¹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 41.

²⁶² Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 42.

²⁶³ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 42.

²⁶⁴ Angående detta stycke, se SOU 2002:08, s. 56–57.

²⁶⁵ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 42.

kapitalet i förhållande till bolagets verksamhet anses otillräckligt måste styrelsen vidta åtgärder för att läka bristen. Styrelsen ska då kalla till bolagsstämma och presentera åtgärder som kan läka bristen. Vid eventualiteten att bristen inte går att läka ska styrelsen avveckla bolaget. Underlåter styrelsen att vidta åtgärder kan styrelseledamöter, bolagsledningen och aktieägare bli personligt ansvariga för eventuell skada som åsamkats tredje man. Notera att aktieägare normalt sätt hålls ansvariga i egenskap av bolagets företrädare och inte som aktieägare per se.²⁶⁶

Detta ansvar grundas antingen på allmänna rättsgrundsatser eller det aktiebolagsrättsliga regelverket. Förutsättningarna för att ansvar ska kunna göras gällande mot bolagets företrädare är att företrädaren genom uppsåt eller av oaktsamhet²⁶⁷ underlåtit att betala in skatt. Det ska dock poängteras att det förväntas av en företrädare att denne ska vara klart medveten om sin skyldighet att betala in skatt, därmed utgör underlåtenhet att göra så oftast en sådan vårdslöshet som utlöser ett personligt ansvar. Ansvar kan dock undvikas om företrädaren på grund av oförutsedda händelser inte har lyckats fullgöra sina skyldigheter. Vidare har det i praxis ansetts godtagbart att verksamheten drivits vidare i försök att rädda bolaget. Den borte gränsen har dragits när det inte längre funnits någon realistisk chans att rädda bolaget varefter företrädaren har haft en skyldighet att vidta åtgärder för att trygga borgenärernas rätt genom att ansöka om konkurs eller vidta liknande åtgärder.²⁶⁸

Den norska skattemyndigheten kan väcka talan om personligt ansvar mot ett bolags företrädare för skatteskulder. Mervärdeskatt och sociala avgifter utgör dock prioriterade fordringar i en konkurs varpå skada endast uppstår om det saknas täckning i konkursboet.²⁶⁹ Avdragsskyldigheten för anställdas källskatter har viss särställning i förhållande till andra skatter. Det framgår nämligen av norsk praxis²⁷⁰ att den som ansvarar straffrättsligt för sådana avdrag även ansvarar civilrättsligt för dessa. Samma ordning gäller även för andra skattebrott.²⁷¹ Exempelvis är det under vissa förutsättningar straffbart att lämna felaktiga uppgifter i en mervärdesdeklaration eller att inte lämna in en sådan deklaration överhuvudtaget samt att lämna felaktiga uppgifter eller underlåta att lämna uppgifter avseende arbetsgivaravgifter. Underlåtenhet att inbetala mervärdeskatt eller arbetsgivaravgifter är däremot inte straffbart.²⁷² Denna lösning skiljer sig helt från hur det ser ut i svensk rätt där det inte har ansetts möjligt att ålägga företrädare något ekonomiskt ansvar till följd av skattebrott, en slutsats som bidrog till införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret.²⁷³

²⁶⁶ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 39. Se även SOU 2002:08, s. 57–58.

²⁶⁷ Se även Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 34 som uppger att rekvisitet är grov oaktsamhet.

²⁶⁸ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 39. Se även SOU 2002:08, s. 57–58.

²⁶⁹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 39. Se även SOU 2002:08, s. 57–58.

²⁷⁰ Enligt vad som framgår av redogörelsen i, Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 34–37.

²⁷¹ Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 34.

²⁷² Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 40.

²⁷³ Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 34. Se även NJA 1957 s. 757 I–II och avsnitt 3.1–3.2 ovan.

6.3 Finland

Enligt finsk rätt är styrelseledamöter, verkställande direktörer och aktieägare skyldiga att ersätta skada som de har orsakat tredje man genom att de överträtt aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Styrelsens ansvar är som huvudregel solidariskt och endast undantagsvis kan enskilda ledamöter befrias från ansvar. Obetald mervärdesskatt eller sociala avgifter konstituerar i regel inte en överträdelse av aktiebolagslagen eller bolagsordningen varpå någon direkt ersättningskyldighet gentemot staten vanligtvis inte uppkommer.²⁷⁴

Däremot kan i vissa fall skadestånd utkrävas för skatteförluster som staten lidit till följd av skattebrott. Enligt den finska strafflagen kan den som underlåtit att betala mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift, med ekonomisk vinning som syfte eller av annan anledning än bristande betalningsförmåga, göra sig skyldig till skatteförseelse. Om ekonomisk vinning görs på bekostnad av staten anses rekvisiten för skatteförseelse vara uppfyllda. Vidare om bolaget fortsätter sin verksamhet och samtidigt betalar av skulder till andra fordringsägare än staten anses den obetalda skatten vara hänförlig till annan orsak än bristande betalningsförmåga. Därför är den rådande uppfattningen att ansvaret i princip inträder automatiskt. Således, till skillnad från svensk rätt, verkar ansvaret uppstå om andra borgenärer får betalt till men för staten. Straffansvaret kan göras gällande mot styrelseledamöter och verkställande direktörer. I vissa fall kan även en aktieägare, som i praktiken har ett verkligt inflytande i aktiebolagets verksamhet, åläggas straffansvar. Om bolaget i sin tur inte kan betala den obetalda skatten kan gärningsmannen åläggas personligt ansvar enligt den finska skadeståndslagen. Detta ansvar är solidariskt men skadeståndsbeloppet är till viss del beroende av graden av inblandning i brottet och således kan skadeståndsbeloppet som åläggs variera från person till person.²⁷⁵

6.4 Sammanfattning

Presentationerna ovan är bara en överblick av rättsläget i respektive nordiskt land. Av vad som har framgått ovan kan det konstateras att varken Danmark, Norge eller Finland har något regelverk som motsvarar det skatterättsliga företrädaransvaret. I dessa länder används istället aktiebolagsrättens eller skadeståndsrättens regelverk för att göra gällande personligt ansvar för juridiska personers obetalda skatteskulder. Danmark har en lösning som främst baseras på aktiebolagsrättslig grund men har även vissa specialregler för särskilda situationer medan Norge kombinerar aktiebolagsrätt med skadeståndsrätt. Finland har en annan lösning än de övriga två länderna. Där tillämpas främst skadeståndsrätten i kombination med straffrätten genom att skadeståndsansvar kan åläggas för skada som uppstått till följd av skattebrott. Liknande lösning har även Norge i vissa fall. Således är Sverige ensamt om att ha ett skatterättsligt företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder.²⁷⁶

²⁷⁴ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 43.

²⁷⁵ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 43–44. Se även SOU 2002:08, s. 55–56.

²⁷⁶ Angående detta stycke, se avsnitt 6.1–6.3 ovan.

7 Analys av ansvarsregleringen i SFL

7.1 Allmänt

Som beskrivits ovan finns det en fundamental huvudregel som stadgar frihet från personligt ansvar. Från denna huvudregel finns två lagreglerade undantag som har behandlats inom ramen för denna framställning. Undantagen medför att staten har två regelverk att tillgå när de vill göra gällande ansvar för skatteskulder, det skatterättsliga och aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.²⁷⁷ Nedan presenteras en analys som är uppdelad i olika avsnitt. Varje avsnitt har fokus på en särskild problematisk aspekt av rättsläget.²⁷⁸

7.2 Statens roll som borgenär

7.2.1 Det skatterättsliga företrädaransvaret

I utredningen som föregick införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret framhölls det att fåmansaktiebolagen, som hade blivit en allt vanligare bolagsform, var de som gav upphov till de största skatteförlusterna. Därefter konstaterades det att det aktiebolagsrättsliga regelverket, som innehöll regler om tvångslikvidation på grund av kritisk kapitalbrist till skydd för ett aktiebolags borgenärer, inte var tillräckligt effektivt.²⁷⁹ Av resonemangen går det att utläsa att staten intog en särställning i förhållande till övriga borgenärer.²⁸⁰

Det skatterättsliga företrädaransvaret fortsatte att utvecklas och därmed även resonemangen beträffande statens roll som borgenär. Ett aktiebolag har i regel både stora och små borgenärer och således även starka och svaga borgenärer. Redogörelsen i propositionen tog enbart sikte på ett aktiebolags större borgenärer. Det konstaterades att dessa borgenärer, som oftast utgjordes av kreditinstitut eller huvudleverantörer, hade en valmöjlighet att efter ingående riskanalyser själva bestämma huruvida kredit skulle beviljas ett aktiebolag. I vissa fall kunde en sådan analys leda till att borgenären krävde säkerheter för sina fordringar. Därefter konstaterades det att staten intog en särställning som borgenär med anledning av att staten inte åtnjöt någon valfrihet beträffande sin kreditgivning. Staten ansågs ofrivilligt medge kredit till stora belopp utan att ha någon möjlighet att göra någon riskanalys eller ställa krav på säkerheter. Mot bakgrund av detta ansågs det att staten var mer utsatt än många andra borgenärer.²⁸¹

²⁷⁷ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 9.

²⁷⁸ Inspiration till analysavsnittet är hämtat främst från Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv samt Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*.

²⁷⁹ SOU 1965:23, s. 181–184.

²⁸⁰ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 94–95. Se även SOU 1965:23, prop. 1967:130 samt Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 28.

²⁸¹ Angående detta stycke, se prop. 1996/97:100, s. 437–438.

Vidare i propositionen konstaterades det att de särskilda instituten, revision och betalningssäkring som staten förfogade över samt statens relativt stora resurser inte förändrade bilden av att staten intog en särställning som borgenär. Anledningen sades bland annat vara att staten hade många gäldenärer och till följd av detta fortlöpande och betydande betalningsflöde. Oaktat statens resurser och möjligheter ansågs detta medföra att staten endast i enstaka fall skulle kunna vidta sådana omfattande åtgärder som skulle krävas för att undvika skattebortfall, trots att det skulle vara påkallat i betydligt fler fall. Således ansågs det fortfarande att statens ställning var så pass särpräglad att det skatterättsliga företrädaransvaret var motiverat.²⁸²

I samband med införandet av SBL utvidgades även ansvarets omfattning till att gälla samtliga skatter och avgifter i skattekontosystemet. I samband med detta inhämtades remissutlåtanden i sedvanlig ordning. I enlighet med vad som framgick av remissvaren, så som dessa återgavs i propositionstexten, hade Riksenheten mot ekonomisk brottslighet, Malmö tingsrätt och Länsrätten i Stockholms län inget att invända mot utvidgningen av ansvaret. Däremot ansåg Svenska Revisorsamfundet, enligt vad som återgavs i propositionen, att "[...] starka principiella skäl talar mot att staten skall vara gynnad i förhållande till andra borgenärer beträffande egna skatter [...]"²⁸³. Vidare framgick det av propositionen att Svenska Revisorssamfundet, Sveriges Bokförings och Revisionsbyråers Förbund samt Föreningen Auktoriserade Revisorer avstyrkte förslaget till utvidgning av tillämpningsområdet. Trots kritiska röster utvidgades det skatterättsliga företrädaransvaret.²⁸⁴

7.2.2 Andra områden

Det skatterättsliga företrädaransvaret är inte det enda området där staten har blivit särbehandlad. Före år 2004 hade staten en förmånsrätt för skatter och avgifter enligt 11 § *Förmånsrättslagen (1970:979)*. Detta innebar att staten hade förmånsrätt på fordringar avseende skatter och avgifter i en konkurs, dock med vissa begränsningar.²⁸⁵ Det lades fram ett förslag på avskaffande av denna förmånsrätt och det poängterades att en sådan förändring var viktig för att skapa ett mer jämställt borgenärskollektiv. Vidare ansågs det att en sådan förändring var viktig för att skapa incitament för borgenärer att aktivt delta vid företagsrekonstruktioner. En borgenär med förmånsrätt ansågs nämligen i regel inte ha något starkt incitament att delta med anledning av att denne redan hade en viss säkerhet för sina fordringar. Det ansågs att statens ganska restriktiva inställning till ackord till stor del berodde på deras säkra ställning till följd av förmånsrätten. Således skulle ett avskaffande av förmånsrätten för skatter och avgifter medföra en ökning av statens incitament till att medverka vid rekonstruktioner.²⁸⁶ Ett skäl som tidigare hade anförts mot att avskaffa förmånsrätten var det faktum att staten ansetts vara en ofrivillig borgenär. Detta skäl avfärdades med anledning av att det ansågs utgöra ett svagt argument. Anledningen till denna slutsats var att staten ansågs kunna använda sig av betalningssäkring, det skatterättsliga företrädaransvaret och andra åtgärder för att säkra sin rätt.²⁸⁷

I samma proposition diskuterades även frågan huruvida återvinningsförbudet för skatter och avgifter i 4 kap. 1 § KonkL skulle avskaffas. Enligt 4 kap. KonkL kan återvinning av rättshandlingar som företagits av konkursgäldenären en viss tid före en konkurs under vissa förutsättningar ske till konkursboet. Rättshandlingarna ska då

²⁸² Angående detta stycke, se prop. 1996/97:100, s. 438.

²⁸³ Citatet återfinns i prop. 1996/97:100, s. 437.

²⁸⁴ Angående detta stycke, se prop. 1996/97:100, s. 437 och 439.

²⁸⁵ Prop. 2002/03:49, s. 1 och 71.

²⁸⁶ Prop. 2002/03:49, s. 67–68 och 72.

²⁸⁷ Prop. 2002/03:49, s. 72.

återgå till konkursboet. Det konstaterades att återvinningsförbudet motverkade hela syftet med att förmånsrätten avskaffades eftersom det ansågs kunna finnas starka incitament för en gäldenär att prioritera skattefordringar framför andra fordringar. Trots detta behölls återvinningsförbudet för skatter och avgifter oförändrat.²⁸⁸

Några år senare var det dags igen för en utredning av frågan huruvida återvinningsförbudet avseende skatter och avgifter skulle avskaffas.²⁸⁹ I utredningen konstaterades det återigen att återvinningsförbudet motverkade syftet med avskaffandet av förmånsrätten. Det ansågs att staten därigenom fått en omotiverat gynnsam position. Med anledning av detta utreddes möjligheterna till avskaffande av återvinningsförbudet för skatter och avgifter samt eventuella konsekvenser av ett sådant avskaffande. Det fanns en rädsla för att ett avskaffande av återvinningsförbudet skulle medföra att det skatterättsliga företrädaransvaret skulle göras gällande oftare. Det ansågs dock att skatter och avgifter som betalats i rätt tid men som sedermera återvunnits inte skulle föranleda en domstol att utdöma ett skatterättsligt företrädaransvar. Däremot slogs det fast att skatterättsligt företrädaransvar torde kunna utdömas för återvunna skatter och avgifter som betalats in för sent. Sammanfattningsvis ansågs det att endast en marginell ökning av mål beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret kunde förväntas om återvinningsförbudet avskaffades.²⁹⁰ Återvinningsförbudet avskaffades inte heller denna gång, se 4 kap. 1 § KonKL.

7.2.3 Är staten extra skyddsvärd

Staten har ansetts vara en ofrivillig borgenär och därmed extra skyddsvärd. Men på senare tid verkar lagstiftaren ha en önskan om att likställa staten med övriga borgenärer och därmed undanröja sådana situationer där staten kan anses ha en omotiverat gynnsam position. Frågan är således om uppfattningen att staten är extra skyddsvärd numera är förlegad. I dagens samhälle där företagandet har stor betydelse för samhällsekonomin måste enligt Persson Österman och Svernlöv synsättet att staten är extra skyddsvärd anses vara föråldrat.²⁹¹

Något som ständigt återkommer i samband med att statens roll som borgenär behandlas är att staten ska klassas som en ofrivillig borgenär. Andersson har analyserat statens roll som borgenär och menar att staten kan klassas som en ofrivillig icke-anpassande borgenär i förhållande till skatter och avgifter. I teorin innebär detta att statens fordringar uppkommer på andra sätt än genom avtal samt att staten inte har möjlighet att anpassa avtalsvillkor i förhållande till den risk som kreditgivningen medför. Andersson är dock kritisk till denna bild då den rimmar illa med verkligheten. Staten är den enda part som ensidigt kan ändra ”avtalsvillkor”, d.v.s. lagstiftningen. Staten har således möjlighet att i förhållande till alla sina gäldenärer ändra skattelagstiftningen, i efterhand säkra sin rätt genom att göra gällande skatterättsligt företrädaransvar samt uppställa nya villkor för verksamhetsdrift. Andersson menar därför att staten på grund av sina möjligheter att påverka lagstiftningen saknar ett verkligt skyddsbehov.²⁹²

I förarbeten jämförs staten gärna med stora frivilliga borgenärer, så som kreditinstitut och huvudleverantörer, som har möjlighet att göra riskanalyser och kräva

²⁸⁸ Angående detta stycke, se prop. 2002/03:49, s. 74 och 268.

²⁸⁹ Kommittédirektiv 2007:29.

²⁹⁰ SOU 2010:2, s. 446, 449 och 451.

²⁹¹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, s. 67.

²⁹² Angående detta stycke, se Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 54–55 och 57.

säkerheter.²⁹³ Realiteten är dock att ett bolag ofta har ett flertal olika frivilliga borgenärer av olika storlekar. Stora borgenärer, så som banker och kreditinstitut, har i regel inga problem med att säkerställa att de åtnjuter ett adekvat skydd för sina risker. Däremot beträffande små och medelstora borgenärer, så som leverantörer och kunder, är möjligheterna till skyddsåtgärder beroende av parternas inbördes styrkeförhållande. Små och medelstora borgenärer får i regel acceptera en större gäldenärs uppställda villkor.²⁹⁴ En jämförelse lik den som gjorts i förarbetena blir därför en aning missvisande när inte en mer nyanserad bild av borgenärskollektivet presenteras. Det torde nämligen inte vara helt osannolikt att många aktiebolag även har mindre borgenärer som, till skillnad från stora kreditinstitut och huvudleverantörer, inte har möjlighet att kräva säkerheter etc. Men de får, till skillnad från staten, nöja sig med de generella borgenärsskyddsreglerna som uppställs i ABL. Vidare menar Persson Österman och Nyquist att jämförelsen i förarbetena även är missvisande av den anledningen att staten till skillnad från till exempel kreditinstitut inte tillför något kapital till bolaget. Staten tar endast del av det mervärde som skapas av bolaget och därmed måste det även anses rimligt att staten får bära en viss del av risken.²⁹⁵

Sacklén har i samband med en diskussion kring ABLs borgenärsskyddsreglers förmodade funktion och ändamål även diskuterat statens skyddsbehov. I samband med detta konstaterar Sacklén att staten generellt sett är en bättre bärare av risker än enskilda borgenärer och att staten därmed även är mindre skyddsvärd än övriga borgenärer.²⁹⁶ Persson Österman och Nyquist är av den uppfattningen att det kan ifrågasättas om det är rimligt och effektivt att staten har två regelverk att välja på, till skillnad från övriga borgenärer som enbart har ett, med tanke på att staten besitter de absolut största maktmedlen.²⁹⁷ Vidare understryker Graner att staten inte är ensam om att vara ofrivillig borgenär i samhället och förespråkar därför generella regler som är lika för alla borgenärer.²⁹⁸

7.2.4 Sammanfattning

Av tidiga förarbeten framgår det att lagstiftaren ursprungligen ansett att staten varit extra skyddsvärd. Däremot har det under de senaste åren kunnat märkas en förändring. I samband med diskussionerna kring avskaffandet av förmånsrätten och återvinningsförbudet uttryckte lagstiftaren en tydlig ambition om att få ett mer jämställt borgenärskollektiv och ett mer aktivt deltagande vid företagsrekonstruktioner. Åsikterna kring statens roll som borgenär är många men den gemensamma nämnaren är att staten inte anses vara extra skyddsvärd, om än med lite olika argument som grund. Detta för oss osökt tillbaka till de ursprungliga förarbetsuttalandena som hävdar motsatsen. Frågan blir således huruvida staten är extra skyddsvärd eller inte. Som med mycket inom juridiken finns det inget entydigt svar. Även om det kan anses att staten är extra skyddsvärd måste frågan huruvida detta kan anses utgöra ett legitimt skäl för regleringen i SFL slutligen besvaras. För att kunna besvara denna fråga behöver hänsyn tas till det skatterättsliga företrädaransvaret som helhet och de konsekvenser som detta ansvar medför. Vidare måste det även tas i beaktning vad ett avskaffande skulle innebära samt huruvida det finns något rimligt alternativ till det skatterättsliga företrädaransvaret. Dessutom måste regleringen sättas i relation till principen om aktieägarnas personliga ansvarsfrihet. Dessa aspekter diskuteras mer ingående i de kommande avsnitten.

²⁹³ Prop. 1996/97:100, s. 437–438.

²⁹⁴ Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 55–56.

²⁹⁵ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 102.

²⁹⁶ Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, s. 136 ff. och 158–159.

²⁹⁷ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 101.

²⁹⁸ Mellwing, Daniel, *Företag stressas till för tidiga konkurser*.

7.3 Dubbelt företrädaransvar

7.3.1 Intresseavvägning

En viktig fråga som bör ställas är vilka intressen som ligger bakom de två olika regelverken. Det är även av intresse att ställa sig frågande till vilka konsekvenser dagens ordning får, se avsnitt 7.3.2 nedan. Först ut är det viktigt att ha i åtanke att det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret utgör undantag från den fundamentala huvudregel som stadgar frihet från personligt ansvar. Det är således mot bakgrund av denna fundamentala huvudregel som undantagen måste bedömas.²⁹⁹ Det begränsade personliga ansvaret främjar ekonomisk verksamhet och har således ett tydligt samhällsekonomiskt syfte.³⁰⁰ Det framgår av förarbetsuttalanden att det är viktigt för den ekonomiska tillväxten och sysselsättningsnivån i samhället att det är enkelt att driva och etablera lönsamma bolag,³⁰¹ något som det begränsade personliga ansvaret bidrar till.

Både det skatterättsliga och aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret anses vara borgenärsskyddsregler. En stor skillnad mellan regelverken är att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret tar sikte på ett samlat borgenärskollektiv medan det skatterättsliga företrädaransvaret enbart tar sikte på en borgenär, nämligen staten. Det skatterättsliga företrädaransvaret har som syfte att se till att aktiebolag inte missbrukas på bekostnad av statens skatteintäkter. För att säkerställa att missbruk inte förekommer måste företrädare, så snart det visats att skatt eller avgift inte kommer kunna betalas i rätt ordning, vidta verk samma åtgärder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen. Följs denna handlingsplikt undkommer företrädare ansvar.³⁰² Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret har däremot till syfte att säkerställa att en förlustbringande verksamhet inte fortsätter att drivas för länge. På så sätt ska bolagets borgenärer skyddas mot att allt kapital hunnit gå förlorat innan avveckling sker. Skyddet omfattar alla borgenärer och ska uppnås genom att företrädarna åläggs en handlingsplikt. Handlingsplikten tillåter företrädarna att försöka rädda bolaget innan en avveckling är oundviklig. Den maximala tidsfristen för detta är 12 månader från det att handlingsplikten uppkommer.³⁰³

Beträffande intresseavvägningen anser Simon-Almendal att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret framstår som mest välavvägt på grund av att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret ger företrädare en viss tidsfrist inom vilken de kan försöka rädda bolaget samtidigt som en yttre gräns uppställs till skydd för borgenärerna. Detta till skillnad från det skatterättsliga företrädaransvaret som verkar uppmuntra till konkurser. Men Simon-Almendal understryker å andra sidan att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret har kritiserats kraftigt.³⁰⁴ Simon-Almendal redogör för en del av den kritik som finns på området beträffande det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Åsikterna är många men sammanfattningsvis har det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret ansetts vara svårtillämpat, rättsekonomiskt ineffektivt och inte särskilt ändamålsenligt. Det är till och med så att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret har fått utstå så pass stark kritik att det har ansetts att regelverket har visat prov på hur lagstiftning ser ut när den är som sämst.

²⁹⁹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 134. Se även Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 56.

³⁰⁰ Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, s. 136.

³⁰¹ Prop. 2012/13:65, s. 5–6.

³⁰² Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 134–135. Se även SOU 1965:23, s. 181.

³⁰³ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 135–136 och fotnot 109. Se även prop. 2000/01:150, s. 35, prop. 1982/83:94, s. 54 och prop. 1987/88:10, s. 70.

³⁰⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 234–235.

Sammanfattningsvis menar Simon-Almendal att ett säreget regelverk har uppstått till följd av missuppfattningar och ogrundade föreställningar om rättsläget samt de ständiga redigeringarna och den bristande förståelsen för affärlivets behov.³⁰⁵

Som beskrivits ovan under avsnitt 5.1 har Lindskog identifierat tre bakomliggande intressen till det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret: avvecklingsintresset, rådrumsintresset och varningsintresset. Lindskog menar dock att avvecklingsintresset, som syftar till att säkerställa att allt kapital inte är förbrukat innan avveckling sker, i princip inte tillgodoses. Anledningen till detta anser Lindskog är reglernas mindre lyckade konstruktion. För att avvecklingsintresset ska kunna uppfyllas skulle reglerna beträffande den kritiska kapitalbristen behöva kopplas till verksamhetens omfattning och karaktär. Enligt dagens reglering kan bolag undanröja kapitalbrist bland annat genom att sätta ned aktiekapitalet. Aktiekapitalet kan därigenom sättas ner till en sådan låg nivå att, för ett bolag med omfattande verksamhet, motsvarande eget kapital kan gå förlorat på en dags verksamhet. Dagens utformning av reglerna medför därför enligt Lindskog att insolvens som tvingar bolag i konkurs ofta inträffar före kapitalbrist medför en likvidationsplikt. Vidare menar Lindskog att det är uppenbart att avvecklingsintresset inte har stått högt upp på prioriteringslistan med tanke på att borgenärerna inte getts någon rätt att ansöka om likvidation när bolaget är likvidationspliktigt. Det intresse som Lindskog anser tillgodoses bäst genom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är varningsintresset.³⁰⁶

Persson Österman och Svernlöv menar dock att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är en rimlig reglering. Svernlöv och Persson Österman anser att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret visar prov på en tydlig avvägning mellan aktieägarnas intresse av att ha möjlighet att försöka rädda bolaget och borgenärernas skyddsintresse, något som däremot inte är fallet med det skatterättsliga företrädaransvaret.³⁰⁷ Andersson är däremot av den uppfattningen att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret inte är särskilt ändamålsenligt och menar att reglerna enbart marginellt kan anses skydda borgenärerna.³⁰⁸

7.3.2 Konsekvenser

Som framgått ovan föreligger det stora skillnader mellan det aktiebolagsrättsliga respektive skatterättsliga företrädaransvaret. Simon-Almendal menar att det skatterättsliga företrädaransvaret strider mot syftet bakom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Kravet på omedelbar avveckling i SFL korrelerar inte med önskan om en lyckad företagsrekonstruktion och rådrumsfristen i ABL. Med anledning av att regelverken kräver helt skilda åtgärder för att ansvar inte ska utdömas är Simon-Almendal av den uppfattningen att regelverken framstår som spretiga, otillgängliga och delvis överlappande. En sådan ordning gör det svårt för företrädare att hålla reda på de olika reglerna och sedermera följa dem. Huruvida båda regelverken behövs för att säkerställa betalning av skatter och avgifter kan diskuteras menar Simon-Almendal. Dessutom har båda regelverken kritiserats för att vara mindre ändamålsenliga och näringsrättsligt kontraproduktiva. Sammanfattningsvis anser Simon-Almendal att rättsläget och de konsekvenser som blir följden av att ha två regelverk som inte är förenliga med varandra är oacceptabelt. En utredning bör därför

³⁰⁵ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 142 med vidare hänvisningar.

³⁰⁶ Angående detta stycke, se Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 21–22 med vidare hänvisningar.

³⁰⁷ Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 64–65.

³⁰⁸ Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 58–60, 255. Se även annat Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*.

tillsättas för att utreda om det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret bör avskaffas menar Simon-Almendal.³⁰⁹

Persson Österman och Svernlöv är också av den uppfattningen att det skatterättsliga företrädaransvaret strider mot syftet bakom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.³¹⁰ Denna uppfattning framgår även av Persson Östermans och Nyquists framställning.³¹¹ I samband med införandet av SFL, enligt vad som framgick av remissvaren, så som dessa återgavs i propositionstexten, gav ett flertal remissinstanser uttryck för liknande åsikter. FAR, Näringslivets skattedelegation, Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige och IT & Telekomföretagen ansåg att det skatterättsliga företrädaransvaret stred mot syftet bakom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.³¹²

Många av de åsikter som finns på området ger uttryck för att det dubbla ansvaret medför en väldigt komplex och svårförståelig bild av ansvaret. Det faktum att en företrädare som följer det ena regelverket ändå kan bli ansvarig enligt det andra regelverket framstår som mycket märkligt och icke önskvärt.³¹³ I samband med införandet av SFL inhämtades remissvar i sedvanlig ordning. Enligt vad som framgick av remissvaren, så som dessa återgavs i propositionstexten, var ett flertal remissinstanser skeptiska mot det skatterättsliga företrädaransvaret i sin helhet. Bland annat ansåg Näringslivets Regelnämnd att det skatterättsliga företrädaransvaret medförde rättssäkerhetsproblem och oönskade risker för företrädarna.³¹⁴ Vidare anser Nilsson att dubbelregleringens oförenlighet varken är rättssäker eller effektiv. Nilsson lämnade in en motion med förslag om att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret skulle överordnas det skatterättsliga företrädaransvaret men motionen avslogs. Nilsson menar att det är orimligt att en företrädare kan anses ha agerat aktsam och korrekt enligt ABL men samtidigt kan anses ha agerat grovt oaktsamt enligt SFL.³¹⁵

I samband med att Persson Österman och Svernlöv sammanställde rapporten beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret gav Svenskt Näringsliv ett uppdrag åt SKOP³¹⁶ att genomföra en enkätundersökning. Enkätundersökningens syfte gick ut på att undersöka hur stor kunskap företagare hade beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret. Enkätundersökningen begränsades till aktiebolag och legala företrädare. Undersökningen genomfördes per telefon och omfattade 501 företrädare för aktiebolag med en omsättning på minst 500 000 kronor.³¹⁷ Företrädarna som deltog i undersökningen var verkställande direktörer, styrelseordföranden och övriga

³⁰⁹ Angående detta stycke, se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 142 och 234–235 med vidare hänvisningar.

³¹⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 72.

³¹¹ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 102.

³¹² Prop. 2010/11:165, s. 505–506.

³¹³ Se bland annat Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 102, Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 234–235, Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 71–72 och Marténg, Charlotta, *Få känner till orimlig lag*.

³¹⁴ Prop. 2010/11:165, s. 505.

³¹⁵ Mellwing, Daniel, *Företag stressas till för tidiga konkurser*. Se även Motion 2014/15:11, *Aktiebolagen och bokföringslagen bör överordnas skatteförfarandelagen*.

³¹⁶ SKOP är ett kunskapsföretag med stor erfarenhet av olika slags marknads-, brukar-, attityd- och opinionsundersökningar som arbetar på uppdrag av företag och organisationer inom den privata och offentliga sektorn.

³¹⁷ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 47 och bilaga 1. I denna framställning återges endast huvuddragen av undersökningen. För en fullständig redogörelse hänvisas läsaren till rapporten, där Abdali presenterar enkätundersökningen.

styrelseledamöter. Undersökningen visade att 81 % av företrädarna hade vetskap om att ansvar för ett aktiebolags skulder, under vissa förutsättningar, kunde göras gällande mot företrädare. De företrädare som svarat att de hade vetskap om att företrädare kunde hållas ansvariga för ett aktiebolags skulder, d.v.s. 81 % av företrädarna, fick därefter frågan om de trodde att ansvaret för ett aktiebolags skatteskulder var strängare än, lika strängt som eller mindre strängt än ansvaret för övriga skulder. 59 % av företrädarna svarade strängare, 37 % av företrädarna svarade lika strängt och 3 % av företrädarna svarade mindre strängt.³¹⁸

Därefter blev de företrädare som svarat att de hade vetskap om att företrädare kunde hållas ansvariga för ett aktiebolags skulder tillfrågade om vilken åtgärd de trodde de skulle vidta för att undkomma ansvar för ett aktiebolags skatteskulder. 60 % av företrädarna svarade att upprättande av kontrollbalansräkning och kallelse till extra bolagsstämma skulle medföra befrielse från ansvar. 21 % av företrädarna svarade att försök att betala av skatteskulderna snarast möjligt och att underlåta att göra uttag av egen lön kunde befria från ansvar. Enbart 16 % svarade att avveckling eller företagsrekonstruktion krävdes för att befrias från ansvar.³¹⁹ Resultaten av undersökningen styrker åsikterna kring att regelverket är ett komplext system som är svårt för företrädarna att ta till sig. Dessutom visar undersökningen på en låg kunskapsnivå beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret, något som Persson Österman och Svernlöv anser talar emot att ansvaret skulle ha en preventiv verkan.³²⁰ I motsats till detta har det i förarbeten uttalats att de skatter som omfattats av det skatterättsliga företrädaransvaret inte har eftersatts i samma omfattning som övriga skatter. Vilket i sin tur talar för att ansvaret har en preventiv verkan och således uppnått önskad effekt.³²¹

7.3.3 Sammanfattning

Den rådande meningen verkar vara att borgenärsintresset tillgodoses dåligt, främst i förhållande till det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret verkar det största problemet istället ligga i avsaknaden av en intresseavvägning. Problemet i stort ligger dock i att regelverken kolliderar och motverkar varandra samt att vetskapen om i synnerhet det skatterättsliga företrädaransvaret inte verkar vara fullt så utbredd som är önskvärt. Lindskog liknar regelverket vid ett lapptäcke som ständigt tillfogas nya lappar. Detta har bidragit till att systemet blivit svårtolkat och komplicerat. Lindskog ställer sig frågande till varför lapptäcket ständigt byggs ut när det är uppenbart att täcket är för tunt.³²² Simon-Almendal menar att samma liknelse kan göras i förhållande till det skatterättsliga företrädaransvaret och påkallar därför en översyn av båda regelverken.³²³ Denna bild menar jag speglar problematiken på ett pedagogiskt sätt.

Det finns ytterligare ett intresse som är viktigt att ha i åtanke när det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret diskuteras, nämligen samhällets intresse och behov av att ha ett välfungerande och blomstrande näringsliv. Med anledning av att detta inte är ett intresse som regelverken har till syfte att uttryckligen

³¹⁸ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 47–48.

³¹⁹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 48–50.

³²⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 71 och 76.

³²¹ Prop. 1996/97:100, s. 438, 449–450 och avsnitt 3.3 ovan.

³²² Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 22 med vidare hänvisningar.

³²³ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 142 och 234–235 med vidare hänvisningar.

skydda, även då det går att argumentera för att aktieägarnas intresse av att tillåtas att försöka rädda bolaget faktiskt i vissa delar sammanfaller med samhällets intresse av att bolag inte avvecklas i onödan, kommer samhällsintresset att utredas i samband med en mer detaljerad genomgång av reglerna och dess konsekvenser under avsnitt 7.4 nedan. Samhällsintresset har dock nämnts i förbifarten under detta avsnitt i samband med den fundamentala huvudregeln inom aktiebolagsrätten.

7.4 Långtgående och strängt ansvar

7.4.1 De subjektiva rekvisiten och ansvarsbefrielse

Innan det skatterättsliga företrädaransvaret infördes kunde företrädare som dömts för uppbördsbrott inte åläggas något ekonomiskt ansvar.³²⁴ Detta ansågs vara märkligt, vilket bidrog till att det skatterättsliga företrädaransvaret infördes. Som framgått ovan förutsätter det skatterättsliga företrädaransvaret att subjektiva rekvisit är uppfyllda för att ansvar ska kunna utdömas. Rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet infördes med den straffrättsliga bestämmelsen som förebild.³²⁵ Anledningen var att det ansågs vara lämpligast att begränsa det skatterättsliga företrädaransvaret till situationer där företrädaren även kunde underkastas straffansvar. Dock poängterades det att enbart det faktum att straffbarhet förelåg inte medförde att skatterättsligt företrädaransvar alltid skulle åläggas.³²⁶ Det skatterättsliga företrädaransvaret skulle däremot inte betraktas som en ny straffform utan endast som en möjlighet för staten att göra gällande ekonomiskt ansvar.³²⁷

I samband med införandet av SBL avskaffades uppbördsbrottet, vilket innebar att det inte längre var kriminaliserat att underlåta att betala innehållen källskatt till staten. En av orsakerna till att uppbördsbrottet avskaffades var att straffansvaret ansågs ha en begränsad betydelse i individual- och allmänpreventivt hänseende. Uppfattningen var istället att det var det skatterättsliga företrädaransvaret som verkade avhållande.³²⁸ Det är fortfarande kriminaliserat att underlåta att göra skatteavdrag. Därmed föreligger det fortfarande en koppling mellan det skatterättsliga företrädaransvaret och straffrätten.³²⁹ Märk dock att Persson Österman och Svernlöv är av den åsikten att den straffrättsliga kopplingen inte längre kan åberopas som grund för det skatterättsliga företrädaransvaret, en åsikt som även har framkommit i förarbetsuttalanden vid införandet av SBL.³³⁰

Det skatterättsliga företrädaransvaret begränsades således enligt de ursprungliga förarbetena till att omfatta de situationer som också kunde träffas av straffansvar. Det skatterättsliga företrädaransvaret verkar därför ursprungligen varit tänkt att träffa företrädare som gjort sig skyldiga till minst grov oaktsamhet.³³¹ Praxis förefaller däremot ha utvecklats i en annan riktning och domstolarnas bedömning av de subjektiva rekvisiten har fått utstå mycket kritik. Simon-Almendal menar att ansvaret kommit att få en mycket bredare träffyta än vad som ursprungligen varit avsikten.

³²⁴ NJA 1957 s. 757 I–II. Se även avsnitt 3.1–3.2 ovan.

³²⁵ Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 103–104. Se även SOU 1965:23, s. 187, prop. 1967:130, s. 131 och Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 94.

³²⁶ SOU 1965:23, s. 187.

³²⁷ Prop. 1967:130, s. 131.

³²⁸ Prop. 1996/97:100, s. 449–450.

³²⁹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 39.

³³⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 29–30 och 75 samt prop. 1996/97:100, s. 443.

³³¹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 100–101.

Vidare anser Simon-Almendal att ansvaret numera verkar ha fått en självständig funktion till skillnad från den ursprungliga ordningen där det skatterättsliga företrädaransvaret var en form av tilläggssanktion till straffansvaret.³³² Simon-Almendal har analyserat vilka kategorier av företrädare som typiskt sätt åläggs skatterättsligt företrädaransvar.³³³ Första kategorin omfattar företrädare som gjort sig skyldiga till minst ett medvetet risktagande, d.v.s. grovt oaktsamma företrädare. Kännetecknande för denna kategori av företrädare är att befrielse sällan medges. Denna kategori omfattar den grupp företrädare som det skatterättsliga företrädaransvaret ursprungligen var tänkt att träffa.³³⁴

Den andra kategorin av företrädare som Simon-Almendal identifierar utgörs av seriösa företrädare för illikvida bolag. Simon-Almendal menar att denna kategori av företrädare inte ursprungligen var tänkt att träffas av det skatterättsliga företrädaransvaret. Kännetecknande för dessa företrädare är att de har en vilja att göra rätt för sig. De har således i regel ingen önskan om att kringgå den skatterättsliga lagstiftningen, till skillnad från grovt oaktsamma företrädare som gör sig skyldiga till medvetna risktaganden. Väldigt ofta handlar företrädarna i enlighet med reglerna som uppställts beträffande det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. De utnyttjar rådrumsfristen och försöker stärka bolagets ekonomi. Men att följa handlingsplikten som uppställs i ABL skyddar inte mot ett skatterättsligt företrädaransvar. Det ska dock nämnas att befrielsemöjligheterna i dessa fall är lite mer generösa än för grovt oaktsamma företrädare, men utrymmet för befrielse är fortfarande väldigt begränsat.³³⁵

Den tredje kategorin som Simon-Almendal identifierar är de formella företrädarna. Det kan handla om en bulvan eller en person som till följd av vilseledande iklätt sig rollen som företrädare. Dessa företrädare har i regel ingen kunskap om vilka förpliktelser de åtagit sig eller om bolagets ekonomiska ställning. Men har företrädaren inträtt i bolagets styrelse följer vissa förpliktelser och iakttas inte dessa kan ett skatterättsligt företrädaransvar bli aktuellt. Motsvarande gäller för styrelseledamöter och verkställande direktörer enligt det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Möjlighet till befrielse finns givetvis även i dessa fall men i praxis har tillämpningen varit restriktiv.³³⁶ Den fjärde och sista kategorin av företrädare som Simon-Almendal identifierar är de företrädare som är inblandade i grov skattebrottslighet. Denna kategori av företrädare är uppenbart avsedd att träffas av det skatterättsliga företrädaransvaret.³³⁷

Sammanfattningsvis menar Simon-Almendal att det i praxis görs en schabloniserad³³⁸ bedömning av de subjektiva rekvisiten istället för en nyanserad individuell prövning i varje enskilt fall. Det faktum att skatten inte är betald i rätt ordning och att omedelbar avveckling inte skett verkar vara tillräckligt för att skatterättsligt företrädaransvar ska åläggas en företrädare. Företrädarnas försök att få bolaget på fötter igen tas sällan någon hänsyn till. Denna förenklade bedömning medför att det skatterättsliga företrädaransvaret inte är begränsat till klandervärda fall. Mot bakgrund av detta menar Simon-Almendal att det skatterättsliga företrädaransvaret närmar sig ett strikt

³³² Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 99.

³³³ Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 99ff., för en mer detaljerad redogörelse av de fyra kategorierna och en djupgående analys av dessa.

³³⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 99–101 med vidare hänvisningar.

³³⁵ Angående detta stycke, se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 102–104 med vidare hänvisningar.

³³⁶ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 104–105 och 108 med vidare hänvisningar.

³³⁷ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 105–106 med vidare hänvisningar.

³³⁸ Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 229–230, för resonemang kring förvaltningsprocessens möjliga inverkan på den subjektiva bedömningen.

ansvar.³³⁹ Simon-Almendal anser att det skatterättsliga företrädaransvaret bör följa straffansvaret, således om de subjektiva rekvisiten inte kan uppfyllas bör inget ansvar kunna utkrävas. Vidare anser Simon-Almendal att befrielsemöjligheterna bör utökas och konkreta exempel på när befrielse kan medges bör införas.³⁴⁰

En utbredd åsikt beträffande det skatterättsliga företrädaransvaret är att ansvaret är för strängt. Den subjektiva bedömningen som i realiteten enbart tar sikte på huruvida skatten är betald i rätt ordning samt om omedelbar avveckling skett har medfört att ansvaret inte längre är begränsat till enbart de klandervärda fallen. Nyquist, Persson Österman och Svernlöv anser att det skatterättsliga företrädaransvaret har utvecklats till ett närmast strikt ansvar.³⁴¹ Abdali anser att det skatterättsliga företrädaransvaret är extremt drastiskt och att regelverket är oresonligt. Genom att ålägga skatterättsligt företrädaransvar uppkommer även oönskade samhällsekonomiska konsekvenser genom att ansvaret riskerar att ha en avskräckande effekt på viljan att bedriva verksamhet. Abdali menar att staten många gånger inte får in särskilt betydande intäkter genom att ålägga skatterättsligt företrädaransvar på grund av att bolagets och företrädarnas ekonomi ofta är tätt sammankopplade. Istället får det skatterättsliga företrädaransvaret en avskräckande effekt genom att det försätter enskilda personer i personlig konkurs, vilket kan resultera i att de varken kan eller vill bedriva verksamhet igen.³⁴²

Enligt statistik som presenteras i Svernlövs och Persson Östermans rapport har samtliga kammarrättsmål under år 2011 beträffande skatterättsligt företrädaransvar undersökts. Av denna statistik framgår det att skatteverket har fått bifall³⁴³ i 97 % av målen i förvaltningsrätterna och i 86 % av målen i kammarrätterna. Denna tillämpning av det skatterättsliga företrädaransvaret påvisar att ansvaret är strängt.³⁴⁴ Dock menar Karlsson att skatteverkets framgång beror på att myndigheten endast driver mål de tror de kan vinna.³⁴⁵ Mot bakgrund av ovan beskrivna stränga ansvar ska det även konstateras att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är strängt. Såväl det aktiebolagsrättsliga som det skatterättsliga företrädaransvaret är solidariskt och det krävs inte att någon skada ska ha uppstått. Simon-Almendal menar att det i båda fallen handlar ett ”halvstrikt” ansvar till följd av viss underlåtenhet.³⁴⁶ Jag uppfattar det som att Simon-Almendal menar att ansvaret nästan kan betraktas som ett strikt ansvar.

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är utformat som ett presumtionsansvar. Således kan en företrädare som visar att försumlighet inte har förelegat gå fri från ansvar. Till skillnad från det skatterättsliga företrädaransvaret är detta inte en jämningsregel utan en exculperingsregel. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan enligt ordalydelsen inte jämkas av domstol utan enbart sättas helt ur spel. Således menar Simon-Almendal att detta bör medföra att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är strängare än det skatterättsliga företrädaransvaret som både kan jämkas helt och delvis. Simon-Almendal tillägger dock att de särskilda skäl som kan

³³⁹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 84 och 236 med vidare hänvisningar.

³⁴⁰ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 108–109, 230–231 och 237 med vidare hänvisningar.

³⁴¹ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 95 och 101 samt Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 74–75.

³⁴² Gafvelin, Elin, *Ett oresonligt regelverk*.

³⁴³ Bifall innebär att utdömt belopp motsvarat över 95 % av skatteverkets yrkade belopp.

³⁴⁴ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 51 ff., 74–75 och Bilaga 2. Läsaren hänvisas till rapporten för en fullständig genomgång av framtagandet av statistiken och dess resultat. Abdali har sammanställt statistik och analyserat rättsfall utifrån material framtaget av Thulin.

³⁴⁵ Mellwing, Daniel, *Företag stressas till för tidiga konkurser*.

³⁴⁶ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 141–142 med vidare hänvisningar.

medföra befrielse från det skatterättsliga företrädaransvaret och de skäl som kan sätta det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret ur spel till stor del är desamma. Beträffande företrädarna som kan träffas av ansvar verkar det skatterättsliga företrädarbegreppet vara något vidare än det aktiebolagsrättsliga, men samtidigt träffar det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret en bredare grupp personer. Simon-Almendal anser dock sammanfattningsvis att det skatterättsliga företrädaransvaret utvidgar ansvaret på ett långtgående sätt jämfört med det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.³⁴⁷

Väldigt kortfattat ska det tilläggas att utöver det stränga ansvaret som följer av det skatterättsliga företrädaransvaret åtnjuter staten processuella fördelar till skillnad från borgenärer som är hänvisade till att använda sig av det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Enligt det skatterättsliga företrädaransvaret måste staten endast visa att skatten inte är betald samt att verksamma åtgärder inte vidtagits. Till skillnad från vad som gäller enligt det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret då staten måste visa att befarad och faktisk kritisk kapitalbrist har förelegat samt att handlingsplikten inte har följts.³⁴⁸

I den rapport som Persson Österman och Svernlöv tagit fram till förmån för Svenskt Näringsliv presenteras statistik inhämtad från skatteverket som utvisar att 759 domstolsförfaranden i förvaltningsrätterna har lett till att skatterättsligt företrädaransvar sammanlagt utdömts med ett belopp om 760 647 530 kronor. Vidare har 148 överenskommelser träffats till ett belopp som omfattar 33 611 915 kronor. Observera dock att statistiken endast utvisar beloppen som har utdömts och inte vad som faktiskt har betalats in till skatteverket. Detta åskådliggör att beloppen som företrädarna riskerar att åläggas genom det skatterättsliga företrädaransvaret uppgår till enorma summor satt i relation till att det är enskilda personer som kan åläggas ansvar för delar av dessa enorma belopp.³⁴⁹ Simon-Almendal anser att beloppen många gånger är oproportionerliga och oskäligt höga och anser därför att det bör övervägas om det skatterättsliga företrädaransvaret ska begränsas till ett maximibelopp, för som det ser ut i dagens läge är ansvaret praktiskt taget obegränsat.³⁵⁰

Återigen ska en koppling till den fundamentala huvudregeln om frihet från personligt ansvar göras. Samhällsekonomiskt är det viktigt att främja etablerandet av bolag men samtidigt är det av vikt att förhindra missbruk av bolagsformen. Undantagen får emellertid inte inskränka den fundamentala huvudregeln på så sätt att näringslivets utvecklingsmöjligheter tar stryk.³⁵¹ Frågan är således huruvida det stränga ansvaret är ett motiverat avsteg från den fundamentala huvudregeln. Persson Österman och Svernlöv anser sammantaget att den fundamentala huvudregeln om frihet från personligt ansvar i förhållande till skatter och avgifter kan uppfattas som en

³⁴⁷ Angående detta stycke, se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 84 och 137–141.

³⁴⁸ Angående detta stycke, se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 137 samt avsnitt 4.5.1 och 5.4.1 ovan. Se vidare Simon-Almendals analys av det processuella förfarandet, Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 67 ff. och 236 ff.

³⁴⁹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 51–52. Läsaren hänvisas till rapporten för mer detaljerad information.

³⁵⁰ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 230–231 och 237.

³⁵¹ Angående detta stycke, se prop. 2004/05:85, s. 203–207. Se även Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 71.

illusion.³⁵² Det skatterättsliga företrädaransvaret ökar således risken för att bedriva verksamhet och hämmar näringslivet menar Persson Österman och Svernlöv.³⁵³

7.4.2 Kraven

Företrädare måste följa en aktsamhetsnorm som innebär att de måste känna till bolagets skatteskulder och förfallodagen för dessa, kontrollera att skatteskulderna uppgår till korrekt belopp och säkerställa att alla förfallna skatteskulder betalats i tid. Om företrädare skulle inse att medel saknas för att betala en skatteskuld måste verksamma åtgärder vidtas innan förfallodagen inträder. Persson Österman och Svernlöv menar att aktsamhetsnormen i praktiken är svår att följa. Vidare menar Persson Österman och Svernlöv att kravet utvidgar skyldigheterna som följer av det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret på ett långtgående sätt för företrädarna.³⁵⁴

Persson Österman och Svernlöv menar att aktsamhetsnormens rimlighet kan ifrågasättas mot bakgrund av det allmänna aktsamhetskrav som ABL ålägger styrelseledamöter och verkställande direktörer. Av 8 kap. 4–7 §§ ABL följer att styrelsen har ett tillsyns- och kontrollansvar och således ansvarar för bolagets organisation och förvaltning. I detta ansvar ligger att styrelsen fortlöpande ska göra bedömningar av bolagets ekonomiska förhållanden. Trots att styrelsen inte är direkt involverad i den löpande driften av bolaget åligger det dem att tillse att det finns ett väl fungerande rapporteringssystem som möjliggör kontroller av bolagets ekonomiska förhållanden. Det finns aktiebolag av alla dess sorter, olika stora, tillhörande olika branscher etc., därför går det inte att fastställa hur ett rapporteringssystem ska se ut på en detaljnivå. Rapporteringen bör dock ske fortlöpande och vara skriftlig. Vidare är det av vikt att rapporteringen är allsidig och att styrelsen har sammanträden i anslutning till att rapporterna överlämnas för att kunna ta ställning till innehållet. Styrelsen har däremot som huvudregel rätt att förlita sig på den information som kommer inifrån organisationen. Således om inga problem eller brister uppdagats i rapporterna och det i övrigt inte finns några signaler om att något är fel har styrelsen i princip ingen plikt att själva undersöka saken vidare.³⁵⁵

Det är mot bakgrund av ovan beskrivna som Persson Österman och Svernlöv anser att det inte kan vara rimligt att alla verkställande direktörer, styrelseledamöter och faktiska företrädare ska vara tvungna att följa ovan beskrivna aktsamhetsnorm. Sådana krav skulle praktiskt taget enbart vara genomförbara i små aktiebolag. Men aktiebolag förekommer i olika storlekar och i större bolag är den verkställande direktören inte alltid insatt i frågor rörande löpande betalningar av skatter och avgifter. Beträffande styrelseledamöter anser Persson Österman och Svernlöv att det ter sig än mer orimligt att ställa sådana stränga krav med anledning av att en styrelse i ett större bolag kan vara av skiftande slag. Styrelsen kan utgöras av allt från företrädare för stora aktieägare till fackliga representanter. De kan omöjligt hålla sig informerade om allt som aktsamhetsnormen kräver.³⁵⁶

Som beskrivits ovan, bland annat under avsnitt 7.4.1, var ansvaret enbart tänkt att

³⁵² Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 37.

³⁵³ Svernlöv, Carl & Persson, Österman, Roger, *Gärna en skuldsanering – men först en reform av företrädaransvaret*.

³⁵⁴ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 36–37.

³⁵⁵ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 73–74.

³⁵⁶ Angående detta stycke, se Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 74.

träffa de klandervärda fallen. Persson Österman och Svernlöv ställer sig frågande till om underlåtelse att betala in skatt i rätt tid är så pass klandervärdt att skatterättsligt företrädaransvar som följd är rimligt. Enligt en sammanställning som grundar sig på statistik från skatteverket som Persson Österman och Svernlöv presenterar i sin rapport är det inte ovanligt att bolag blir försenade med skattebetalningar. Under år 2011 hade 176 152 aktiebolag underskott på skattekontot. Detta i sin tur, som beskrivits ovan under avsnitt 4.3.3, utgör utgångspunkten för det skatterättsliga företrädaransvaret. Dock framgår det inte av statistiken hur länge underskotten funnits, vad de beror på eller om skulden blivit betald.³⁵⁷ Persson Österman och Svernlöv menar att om alla bolag med underskott på skattekontot skulle avveckla sina verksamheter i enlighet med det skatterättsliga företrädaransvaret skulle detta innebära en omotiverad värdeförstöring med en märkbar negativ effekt på samhällsekonomin.³⁵⁸

Simon-Almendal anser att det är ett grundläggande problem att skattekontots utformning inte är optimal i förhållande till det skatterättsliga företrädaransvaret. Som beskrivits ovan under avsnitt 4.3.3 fungerar skattekontot som ett avräkningskonto mellan skattskyldiga och staten. Som huvudregel saknar skattekontot avräkningsordning och istället avräknas inbetalningar och krediteringar mot den totala skulden. Resultatet blir således antingen ett underskott eller överskott på skattekontot, varpå ett underskott är det som är utgångspunkten för det skatterättsliga företrädaransvaret. Detta i sin tur medför att det är vanskligt att fastställa om en viss skatt eller avgift är betald eller inte. Detta är ett grundläggande problem med tanke på att det skatterättsliga företrädaransvaret är knutet till förfallodagen. Skatteverket använder en viss teknisk rutin i skattekontosystemet för att fastställa ansvaret och domstolen ska kontrollera att uträkningarna stämmer. Simon-Almendal menar dock att det föreligger en betydande risk för att ett för högt belopp åläggs en företrädare. Sammanfattningsvis menar Simon-Almendal att det ur rimlighets synpunkt kan ifrågasättas om det ska kunna utkrävas ansvar för ett belopp som riskerar att ha fastställts på ett felaktigt sätt. Skattekontot är inte anpassat för att kunna samspela med det skatterättsliga företrädaransvaret.³⁵⁹ Även Svernlöv och Persson Österman anser att det med dagens utformning av skattekontosystemet föreligger en överhängande risk för att ett felaktigt belopp ska påföras en företrädare och anser även att det är problematiskt att det i vissa fall kan vara svårt att fastställa vem som varit företrädare för den aktuella tidpunkten som beloppet är att hänföra till samt vem som ska ansvara för vilken del av ansvarsbeloppet.³⁶⁰

En annan aspekt som är viktig att framhålla är att det skatterättsliga företrädaransvaret har ansetts vara konkursdrivande. I förarbetsuttalanden har det uppmärksamats att en företrädare kan behöva viss tid på sig för att se över situationen istället för att behöva avveckla bolaget direkt. Därför presenterades ett förslag på att införa en regel som skulle ge företrädaren en tidsfrist på en månad för att vidta åtgärder för att få tillstånd en samlad avveckling. Detta för att skapa goda förutsättningar för en lyckad rekonstruktion eller avveckling. Någon sådan regel infördes dock inte. Men därmed kan det konstateras att det således inte står helt klart att en tidig avveckling är att

³⁵⁷ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 72–73.

³⁵⁸ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 76–77.

³⁵⁹ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 231–233 med vidare hänvisningar och SOU 2009:58, s. 629–630. Se även Simon-Almendals redogörelse för vilka problem tidpunkten för ansvars inträde kan leda till i det enskilda fallet, Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 65–67.

³⁶⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 32. Se även SOU 2009:58, s. 623 ff. och prop. 2010/11:165, s. 555 ff.

föredra eftersom detta verkar resultera i konkurser istället för företagsrekonstruktioner.³⁶¹ Vidare i samband med att förmånsrätten för skatter och avgifter avskaffades konstaterades det att konkurser generellt sätt leder till större värdeförstöring än företagsrekonstruktioner, vilket talar för att företagsrekonstruktion bör väljas framför konkurs när den möjligheten finns.³⁶² Persson Österman anser att företag som hade kunnat räddas stressas till onödiga konkurser på grund av det skatterättsliga företrädaransvaret, något som inte är särskilt effektivt ur ett samhällsekonomiskt perspektiv. Att tillåta företagare att, i enlighet med det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret, få tid på sig att komma på fötter igen anser Svernlöv är en bättre lösning och även något som kan gynna staten i slutändan om bolaget lyckas återhämta sig.³⁶³

Dessutom framgår det i ett förarbetsuttalande att remissinstanserna:³⁶⁴ Näringslivets skattedelegation, Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige och IT & Telekomföretagen anser att det skatterättsliga företrädaransvaret motverkar chanserna till förbättrade rekonstruktioner med anledning av att det inte medges någon tidsfrist för att försöka få bolaget på fötter igen. Remissinstanserna menar att ett avskaffande av det skatterättsliga företrädaransvaret skulle medföra att insolvensförfarandet blev mer logiskt sammanhållet,³⁶⁵ något som även Nyquist och Persson Österman håller med om.³⁶⁶

7.4.3 Sammanfattning

Mot bakgrund av redogörelsen ovan beträffande de långtgående och stränga kraven som följer av det skatterättsliga företrädaransvaret kan det ifrågasättas om ansvaret har fått en alltför strikt tillämpning. Det har från många håll påpekats att någon riktig bedömning av de subjektiva rekvisiten inte görs utan att ansvaret istället har utvecklats till ett närmast strikt ansvar. Dessutom är befrielsemöjligheterna små och staten åtnjuter processuella fördelar. Mot bakgrund av detta samt det faktum att uppbördsbrottet avskaffats har det skatterättsliga företrädaransvaret kritiserats för att träffa utanför sitt ursprungliga syfte och av redogörelsen ovan är det inte svårt att instämna med kritiken. Statistiken som visar att staten har haft stor framgång med mål gällande det skatterättsliga företrädaransvaret belyser också hur strängt ansvaret kommit att bli i praktiken. Satt i relation till att det är stora belopp som kan komma att utdömas utan någon beloppsbegränsning, att det är enskilda som träffas av detta stränga ansvar samt att huvudregeln faktiskt konstituerar frihet från personligt ansvar framstår kritiken mot det skatterättsliga företrädaransvaret som befogad.

Som också har framgått av redogörelsen ovan är aktsamhetskraven enligt det skatterättsliga företrädaransvaret väldigt strikta. Det krävs att alla företrädare iakttar en aktsamhetsnorm och ansvaret inträder så snart skatten är försenad om avveckling av bolaget inte skett. Tidpunkten för ansvars inträde har också kritiserats för att vara olämplig. Denna kritik beror dels på problemen med skattekontot, dels på grund av att ansvaret även träffar företrädare som inte kan klandras för varken uppsåt eller grov oaktsamhet. Vidare har det skatterättsliga företrädaransvaret kritiserats för att vara

³⁶¹ SOU 2010:2 s. 453–454.

³⁶² Prop. 2002/03:49, s. 64–66.

³⁶³ Mellwing, Daniel, *Företag stressas till för tidiga konkurser*. Se även Svernlöv, Carl & Persson, Österman, Roger, *Företagare ovetande om risk för personligt ansvar – men ABL borde duga även åt skatteverket* samt Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 234.

³⁶⁴ Enligt vad som framgick av remissvaren, så som dessa återgavs i propositionstexten, se prop. 2010/11:165, s. 505.

³⁶⁵ Prop. 2010/11:165, s. 505.

³⁶⁶ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 102. Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 234.

konkursdrivande, satt i relation till att företagsrekonstruktioner många gånger genererar mer pengar kan det ur ett borgenärsperspektiv ifrågasättas om det är att föredra att bolag stressas till konkurser med onödig värd förstörelse som följd. Det ska dock påpekas att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret också har ansetts vara strängt. Men uppfattningen verkar ändå vara att det skatterättsliga företrädaransvaret innebär mer långtgående skyldigheter för företrädarna än det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Sammanfattningsvis menar många att det skatterättsliga företrädaransvarets utformning har en negativ inverkan på samhällsekonomin genom att ha en avskräckande effekt i förhållande till viljan att etablera och driva bolag. Det skatterättsliga företrädaransvaret får inte enbart förödande konsekvenser för den enskilda individen utan hela näringslivet påverkas av ansvarets långtgående konsekvenser. I slutändan blir frågan om skyddsintresset, som det skatterättsliga företrädaransvaret är avsedd att skydda, kan motivera de långtgående negativa konsekvenserna som ansvaret medför.

7.5 Hur användbart är det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret

Mot bakgrund av de tillsynes negativa konsekvenserna som dubbelregleringen medför samt det stränga ansvaret som det skatterättsliga företrädaransvaret innebär är det rimligt att ställa sig frågan om det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret skulle kunna ersätta det skatterättsliga företrädaransvaret. De flesta håller troligen med om att det är viktigt för staten som borgenär att kunna göra företrädare ansvariga under vissa förutsättningar och att det inte är önskvärt att stora skatteförluster uppstår till följd av icke önskvärda beteenden. Det skatterättsliga företrädaransvaret kom till för att motverka att stora skatteförluster uppstod till följd av missbruk. Mot bakgrund av de stora beloppen som under år 2011 ålades företrädare samt statistiken som påvisade bifall i majoriteten av de fall som skatteverket väckt talan i kan slutsatsen dras att det skatterättsliga företrädaransvaret till viss del uppnår önskat resultat. Utöver önskat resultat har regleringen, i enlighet med vad som redogjorts för ovan, även fått oönskade konsekvenser. Frågan är därmed om det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan uppnå önskat resultat och bereda tillräckligt skydd för staten utan att få oönskade konsekvenser.³⁶⁷

I utredningen som föregick införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret konstaterades det att möjligheterna att göra gällande det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret var mycket begränsade.³⁶⁸ I senare förarbetsuttalanden har det konstaterats att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret endast i begränsad omfattning använts för att ålägga ansvar för skatteskulder.³⁶⁹ Som beskrivits ovan anser Lindskog inte att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret får avsedd effekt. Lindskog menar att avvecklingen sker försent och att syftet med att skydda kapitalet från att gå helt förlorat innan avveckling sker inte uppnås. För att säkerställa att det finns kapital kvar efter likvidationen måste reglerna göras om. Som regelverket ser ut idag inträffar nästa alltid obestånd innan likvidationsplikten inträder. Lindskog menar att detta har sin förklaring i att kapitalgränsen inte på något sätt tar hänsyn till varje enskild verksamhets omfattning och karaktär, något som bör ändras menar Lindskog.³⁷⁰ Andersson är också av den uppfattningen att regelverkets problem i

³⁶⁷ Angående detta stycke, se särskilt avsnitt 7.2–4 ovan.

³⁶⁸ SOU 1965:23, s. 184. Se även prop. 2012/13:65, s. 6.

³⁶⁹ SOU 1983:23, s. 249.

³⁷⁰ Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, s. 21–22 med vidare hänvisningar.

grund och botten beror på att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret bygger på en ”one size fits all-modell”.³⁷¹

Andersson är också skeptisk till regelverkets reella betydelse med anledning av att bevissvårigheter många gånger borde göra det omöjligt att ålägga ett aktiebolagsrättsligt företrädaransvar. Vidare menar Andersson att reglerna inte är lätta att tillämpa samt att de inte är speciellt ändamålsenliga. Andersson menar även att reglerna är rättsekonomiskt ineffektiva genom att reglerna tilltvingar ett visst handlingsmönster till en avsevärd kostnad, istället för att tillåta företrädarna att vidta åtgärder för att försöka undvika insolvens. Andersson menar sammantaget att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i princip inte fungerar alls som skydd för bolagets borgenärer och dessutom att kostnaderna som följer av handlingsmönstret med råge överstiger nyttan.³⁷²

Av det som har framförts ovan kan det givetvis ifrågasättas huruvida det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret verkligen kan användas för att motverka skatteförluster. Simon-Almendal anser att kritiken som riktats mot det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är av så allvarligt slag att det aktiebolagsrättsliga såväl som det skatterättsliga företrädaransvaret bör ses över.³⁷³ Medan Persson Österman och Nyquist anser att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är praktiskt funktionellt. Varför detta regelverk inte utreddes närmare vid införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret ställer sig Persson Österman och Nyquist frågande till. Senare förarbetsuttalanden som antytt att processuella problem och bevissvårigheter varit orsaken till att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret endast använts i begränsad omfattning menar Persson Österman och Nyquist är oriktiga. Det beror snarare på att skatteverket, med anledning av att de har haft det skatterättsliga företrädaransvaret att tillgå, inte har behövt det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.³⁷⁴ Även Svernlöv samt remissinstanserna:³⁷⁵ Näringslivets skattedelegation, Stockholms Handelskammare, Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige och IT & Telekomföretagen anser att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret utgör ett fullgott skydd för statens skattefordringar.³⁷⁶ Rättsfallen som redogjorts för ovan under avsnitt 5.2 stödjer åsikterna om att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret även med framgång kan användas för att göra gällande ansvar för skatteskulder.³⁷⁷

7.6 Regleringen ur ett nordiskt perspektiv

Som redogjorts för ovan under avsnitt 6 har varken Danmark, Norge eller Finland någon lagstiftning som motsvarar det skatterättsliga företrädaransvaret. Dessa nordiska länder har valt att gå en helt annan väg än Sverige. Trots att det i dessa länder, bortsett från i dansk rätt, inte finns några särskilda regler som specifikt tar sikte på skatteskulder kan ansvar ändå utkrävas för obetalda skatter. Finland kan sägas

³⁷¹ Angående detta stycke, se Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 62.

³⁷² Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, s. 60–63 och 255.

³⁷³ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 234–235.

³⁷⁴ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 88–89 och SOU 1983:23, s. 249.

³⁷⁵ Enligt vad som framgick av remissvaren, så som dessa återgavs i propositionstexten, se prop. 2010/11:165, s. 505.

³⁷⁶ Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 101–102, Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 77 och prop. 2010/11:165, s. 505.

³⁷⁷ Se avsnitt 5.2 ovan och bilaga C nedan. Se även, Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 8, 26 och 77.

vara det land som avviker mest från den svenska ordningen. I Finland har de valt att lösa problemen med skatteförluster genom en kombination av skadeståndsrätt och straffrätt.³⁷⁸ Således har skadeståndsrätten i Finland tolkats annorlunda än i Sverige. I svensk rätt ansågs det nämligen inte finnas någon möjlighet att utkräva ekonomiskt ansvar till följd av uppbördsbrott, vilket i sin tur ledde till att det skatterättsliga företrädaransvaret infördes.³⁷⁹ Möjligheten att ålägga personligt ansvar enligt den finska aktiebolagsrätten är starkt begränsad.³⁸⁰

I Norge har de valt att reglera ansvaret för skatteskulder genom en kombination av skadeståndsrätt och aktiebolagsrätt.³⁸¹ Med anledning av att det i Norge ges en möjlighet att försöka rädda bolaget, verkar ansvaret inte vara lika strängt som det skatterättsliga företrädaransvaret. I jämförelse med det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret framstår den norska regleringen däremot som strängare. Enligt det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret medges en tidsfrist om cirka 12 månader för att försöka rädda bolaget. Enligt norsk rätt upphör dock denna tidsfrist att löpa så snart det framgår att bolaget inte går att rädda. Men helt klart så har den norska regleringen likheter med det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.³⁸² Vidare är det i norsk rätt straffbart att inte göra avdrag för anställdas källskatter. Den som ansvarar straffrättsligt för sådana avdrag ansvarar även civilrättsligt för dessa. Samma ordning gäller även för andra skattebrott. Denna lösning skiljer sig helt från hur det ser ut i svensk rätt där det inte ansetts möjligt att ålägga företrädare något ekonomiskt ansvar till följd av skattebrott. En slutsats som bidrog till införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret.³⁸³

I Danmark har de valt att lösa problemen med skatteförluster bland annat genom den aktiebolagsrättsliga regleringen.³⁸⁴ Den danska regleringen är precis som den norska regleringen lik det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret med anledning av att det även i dansk rätt medges ett visst rådrum för att försöka rädda bolaget.³⁸⁵ Dansk rätt skiljer sig däremot från svensk rätt genom att de valt att införa specialregler som tar sikte på obetald inkomstskatt vid upplösning av ett aktiebolag och obetalda skatter vid försäljning av skalbolag.³⁸⁶

Beträffande regleringarna i Danmark, Norge och Finland kan det konstateras att likheterna med det skatterättsliga företrädaransvaret inte är många. Men en sak som kan nämnas är att det personliga ansvaret i Danmark och Norge är beroende av uppsåt och oaktsamhet precis som det skatterättsliga företrädaransvaret. Likheterna med det skatterättsliga företrädaransvaret ska däremot inte överdrivas med anledning av kritiken som framförts under avsnitt 7.4.1 ovan angående den subjektiva

³⁷⁸ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 43–44. Se även SOU 2002:08, s. 55–56.

³⁷⁹ NJA 1957 s. 757 I–II, avsnitt 3.1–3.2 ovan och Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 42 och 44.

³⁸⁰ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 43.

³⁸¹ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 39. Se även SOU 2002:08, s. 57–58.

³⁸² Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 34 och 44.

³⁸³ Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 34. Se även NJA 1957 s. 757 I–II och avsnitt 3.1–3.2 ovan.

³⁸⁴ Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 41.

³⁸⁵ Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 39.

³⁸⁶ SOU 2002:08, s. 56–57 och Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*, s. 44.

bedömningen. Sammantaget påminner Norges och Danmarks lösningar snarare om det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Kretsen av företrädare är i princip densamma, ansvaret verkar följa företrädarnas ansvarsområden, rådrum medges för att försöka få bolaget på fötter igen och avveckling påkallas om situationen inte löses. Vad som däremot skiljer sig från det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är att det i Danmark och Norge föreligger krav på skada för att personligt ansvar ska kunna utdömas. Något som inte krävs enligt svensk rätt, varken enligt SFL eller ABL.³⁸⁷ Avslutningsvis kan det konstateras att det faktum att någon motsvarighet till det skatterättsliga företrädaransvaret inte förekommer i de nordiska länderna ofta uppkommer i samband med att kritik mot det skatterättsliga företrädaransvaret framförs.³⁸⁸

³⁸⁷ Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, s. 141–142 och avsnitt 6.1–6.2 ovan.

³⁸⁸ Se exempelvis, prop. 2010/11:165, s. 505, Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 75, *När blir bolagsstyrelsen personligt ansvarig?* och Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, s. 103.

8 Det skatterättsliga företrädaransvarets framtid

Som framgått av framställningen så här långt är varken det skatterättsliga eller det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret helt optimalt. Mot bakgrund av ovan gjorda redogörelse ska nu den övergripande frågeställningen huruvida det föreligger ett legitimt syfte bakom det skatterättsliga företrädaransvaret besvaras. Som beskrivits ovan har det än idag inte presenterats några andra motiv till det skatterättsliga företrädaransvaret än de som presenterades vid införandet av regleringen. Således anser jag att en bra utgångspunkt för att besvara frågeställningen är att utgå från de ursprungliga motiven och undersöka om de är aktuella än idag. Motiven som ursprungligen uppgavs var: att det behövdes en reglering där ekonomiskt ansvar kunde utdömas för underlåtenhet att inbetala innehållen källskatt med tanke på att företrädare för motsvarande underlåtenhet kunde ådömas straffansvar, att det skatterättsliga företrädaransvaret skulle bidra med att komma till bukt med missbruket som skett på bekostnad av statens skatteintäkter, att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret ansågs vara otillräckligt och att staten som borgenär ansågs vara extra skyddsvärd. Detta är således min utgångspunkt för den följande analysen. Utifrån detta presenterar jag slutligen mina synpunkter på om det skatterättsliga företrädaransvaret ska: behållas i oförändrat skick, genomgå förändringar eller avskaffas.

I de ursprungliga förarbetena framhölls det att staten var i behov av extra skydd, främst med anledning av att staten ansågs vara en ofrivillig borgenär. Denna inställning verkar ha förändrats något på senare tid och en vilja att likställa staten med övriga borgenärer kan urskiljas i nyare förarbetsuttalanden. Frågan som således behöver besvaras är huruvida staten är i behov av extra skydd. Jag håller delvis med om att staten inte har samma möjligheter som övriga borgenärer att ta ställning till risker och ställa säkerheter för sina fordringar. Men däremot, precis som Andersson med flera framhåller, besitter staten politisk makt och kan således påverka lagstiftningen och därmed även förutsättningarna för förhållandena mellan staten och dess gäldenärer. Dessutom har staten betalningssäkring och revision att använda sig av, något som övriga borgenärskollektivet inte har att tillgå. Det kan därför enligt mig ifrågasättas om staten någonsin har varit i en särskilt utsatt situation så som de ursprungliga förarbetsuttalandena ger sken av. Jag instämmer därför med åsikten om att staten kan anses tillhöra de borgenärer som bäst kan bära risker och därmed inte är extra skyddsvärd.

Av relevans för denna slutsats är även resonemanget som förs av Persson Österman och Nyquist beträffande att staten endast kan anses ta del av ett mervärde. De borgenärer som staten i de ursprungliga förarbetena ofta har jämförts med kan sägas ta reella ekonomiska risker genom att exempelvis investera pengar i bolaget eller medge krediter eller liknande. Staten å andra sidan tar endast del av ett mervärde som skapas av bolagen och som staten till följd av lagstiftning har rätt till. Jämförelsen i de ursprungliga förarbetena beträffande de olika borgenärernas möjligheter att ta hänsyn till diverse risker blir mot bakgrund av detta, enligt mig, en aning skev då borgenärerna har helt olika utgångslägen och förutsättningar. Jag anser att det blir svårt att jämföra staten med banker och leverantörer som faktiskt tillför något till verksamheten och bär en affärsmässig risk. Med det sagt menar jag givetvis inte att statens lagenliga rätt är mindre viktig men däremot kan jag inte se att deras oförmåga att göra sedvanliga riskanalyser etc. skulle medföra att de behöver ett extra skydd. Jag anser snarare att de borgenärer som faktiskt tillför något till bolagen och därmed även

står inför ett reellt risktagande har en mer motiverad anledning att kräva ett adekvat skydd.

Vidare anser jag att jämförelsen inte ger en särskilt rättvis bild av verkligheten genom att endast jämföra staten med stora borgenärer. Med största sannolikhet har många aktiebolag ett blandat borgenärskollektiv med olika typer av borgenärer som även de skulle kunna klassas som svagare och därmed kanske skulle kunna anses behöva extra skydd utöver det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Men dessa borgenärer har inte något extra skydd att förlita sig på utan är i skyddshänseende jämställda med övriga borgenärer, oaktat deras styrkeförhållande gentemot aktiebolaget. Å ena sidan anser jag givetvis att det är problematiskt att staten riskerar att drabbas av stora skatteförluster till följd av att en gäldenär inte gör rätt för sig men å andra sidan anser jag också att det är ett problem att övriga borgenärer riskerar att drabbas av stora förluster till följd av att en gäldenär inte gör rätt för sig. Oavsett vem borgenären är anser jag att de förtjänar att ha ett adekvat skydd i förhållande till deras risktagande. Att det skatterättsliga företrädaransvaret på något sätt skulle skapa en balans mellan staten och övriga borgenärer har jag därför svårt att se. Jag tycker snarare att det ger staten en omotiverad fördel gentemot övriga borgenärer. Sammantaget anser jag att det är ytterst tveksamt om det går att påstå att staten är särskilt utsatt och därmed är i behov av extra skydd.

Utformningen men framförallt tillämpningen av det skatterättsliga företrädaransvaret kan ifrågasättas på många punkter. Precis som konstaterat ovan uppställer det skatterättsliga företrädaransvaret ganska långtgående krav. Mycket av den kritik som riktas mot det skatterättsliga företrädaransvaret tar sikte på bedömningen av de subjektiva rekvisiten eller egentligen avsaknaden av densamma. I enlighet med Svernlöv, Persson Österman, Nyquist och Simon-Almendal anser även jag att det skatterättsliga företrädaransvaret närmast kan liknas vid ett strikt ansvar. Som jag beskrivit tidigare förutsätter ansvaret att vissa subjektiva och objektiva rekvisit är uppfyllda. Men någon bedömning av de subjektiva rekvisiten verkar inte förekomma i domstolarna idag, utan så snart det är visat att skatten inte är betald i rätt ordning och några verksamma åtgärder inte är vidtagna inträder det skatterättsliga företrädaransvaret. Simon-Almendal kritiserar detta och menar att bedömningen som borde varit nyanserad istället kommit att bli schablonmässig, något jag instämmer med. Det verkar istället finnas ett krav på att företrädare ska iaktta en aktsamhetsnorm. En norm som förutsätter att alla företrädare håller sig informerade om allt som rör inbetalning av skatter i ett bolag. Precis som Persson Österman och Svernlöv har framfört anser även jag att en sådan norm är orimlig, särskilt i förhållande till större bolag.

Som nämnt ovan var det enligt de ursprungliga förarbetena tänkt att det skatterättsliga företrädaransvaret skulle stoppa missbruket av aktiebolagsformen genom att samverka med uppbördsbrottet. Genom det skatterättsliga företrädaransvaret blev det möjligt att ålägga straffade företrädare ekonomiskt ansvar. Först ut kan det konstateras att uppbördsbrottet numera är avskaffat varpå den ursprungliga kopplingen till straffrätten gått förlorad. Det skatterättsliga företrädaransvaret infördes för att komma åt de företrädare som även hade straffats för kriminella handlingar. Därför utformades det skatterättsliga företrädaransvaret med uppbördsbrottet som förebild och därav infördes de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Den ursprungliga tanken verkar således ha varit att komma åt sådana klandervärda handlingar som även var straffbara. Den utveckling som skett i praxis beträffande tillämpningen av de subjektiva rekvisiten har gått direkt emot denna ursprungliga tanke. Precis som Simon-Almendal konstaterat i sin analys anser även jag att det skatterättsliga företrädaransvaret träffar utanför sitt tilltänkta område. Ansvaret träffar numera inte

bara de företrädare som gjort sig skyldiga till klandervärda beteenden utan även seriösa företagare som försöker göra rätt för sig. Denna utveckling kan ifrågasättas ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Den totala avsaknaden av uppsåts och grov oaktsamhets bedömning medför att förutsebarheten äventyras rejält.

Vidare kan tidpunkten för ansvarets inträde ifrågasättas mot bakgrund av att det skatterättsliga företrädaransvaret infördes för att komma åt klandervärda beteenden. Som ansvaret är utformat idag inträder ansvaret så snart skatt eller avgift inte är betald i rätt ordning. Jag tycker, i likhet med Svernlöv och Persson Österman, att det är tveksamt om en försenad inbetalning verkligen ska utlösa ett så strängt ansvar som det skatterättsliga företrädaransvaret faktiskt är. Dessutom föreligger det grundläggande problem med skattekontosystemet som medför att det kan förekomma felaktigheter vid fastställandet av huruvida en viss skatt är betald eller inte samt vid beräkningen av ansvarsbeloppen. Denna typ av osäkerheter resulterar i att jag starkt ifrågasätter huruvida ansvar överhuvudtaget bör utkrävas på så osäkra premisser. Mot bakgrund av att det kan förekomma svårigheter med att fastställa den utlösande faktorn för det skatterättsliga företrädaransvaret ifrågasätter jag starkt det skatterättsliga företrädaransvaret, särskilt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Förutom avsaknaden av en subjektiv bedömning har ansvaret dessutom kritiserats för att vara konkursdrivande. Till skillnad från det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret medges det, enligt det skatterättsliga företrädaransvaret, ingen tidsfrist för att försöka rädda bolaget utan omedelbar avveckling krävs. Det har lyfts fram i förarbeten att företagsrekonstruktioner många gånger kan vara att föredra då detta har ansetts medföra mindre värdeförstöring. Detta talar för att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret kan vara att föredra. Mot detta kan det visserligen hävdas att fler skatter hinner förfalla och att förlusterna under denna tid därmed kan växa sig större, något som motverkas av en tidig avveckling. Men å andra sidan kan det utifrån ett samhällsperspektiv argumenteras för att det inte är önskvärt att allt för många bolag försätts i konkurs. Samhället har ett intresse och behov av att ha ett välfungerande och blomstrande näringsliv. Detta bidrar till ekonomisk tillväxt och en ökad sysselsättning, något som samhället har nytta av i stort. Därmed slår det skatterättsliga företrädaransvaret inte bara hårt mot enskilda individer utan även mot samhället. Det har även hävdats att företrädare ofta inte har pengar att betala de enorma belopp som många gånger åläggs dem till följd av det skatterättsliga företrädaransvaret. Frågan kan därmed ställas om det är värt att det blir mer riskfyllt att driva verksamhet till följd av ett ansvar som i praktiken kanske inte lyckas minska skatteförlusterna avsevärt mycket.

Det har i förarbetena sagts att det skatterättsliga företrädaransvaret ska verka i preventivt syfte och det har även ansetts att ansvaret varit framgångsrikt på denna punkt. Något som Svernlöv och Persson Österman menar kan ifrågasättas mot bakgrund av att vetskapen om det skatterättsliga företrädaransvaret är dålig. Enligt den undersökning som har redogjorts för ovan visade det sig att många företrädare var ovetande om vilka åtgärder som krävdes för att de skulle undvika att bli ansvariga för ett aktiebolags skatteskulder. Denna ovetenskap är även enligt mig något som talar emot det skatterättsliga företrädaransvarets preventiva verkan. För att ansvaret ska kunna fungera preventivt och verka avskräckande krävs det att företrädarna är medvetna om ansvaret och dess konsekvenser. Men allt för långtgående slutsatser bör enligt min mening inte dras av undersökningen. En helt annan sak är att staten har haft stor framgång i domstolsprocesser, något som troligtvis beror på den stränga subjektiva bedömningen och de processuella lättnaderna.

Redan så här långt anser jag att det finns anledning att ifrågasätta det skatterättsliga företrädaransvarets legitimitet. Men för att ge ytterligare en bild av vilka konsekvenser regleringen får ska det faktum att staten har två regelverk att använda sig av lyftas fram. Som konstaterat ovan uppkommer där en del märkliga problem till följd av denna dubbelreglering. Problemen anser jag orsakas av att regelverken inte är förenliga med varandra. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret medger en tidsfrist inom vilken företrädarna kan försöka rädda bolaget. Det skatterättsliga företrädaransvaret å andra sidan kräver i princip omedelbar avveckling. Detta innebär att en företrädare kan agera lagenligt i förhållande till det ena regelverket och lagstridigt i förhållande till det andra. Mycket av den kritik som finns på området lyfter fram just detta märkliga förhållande och menar att det skatterättsliga företrädaransvaret står helt i strid med det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Jag tycker att det är helt oacceptabelt att ha två parallella regelverk som kan användas för att göra gällande ansvar för samma skulder när kraven på företrädarna ser helt olika ut. Det finns ingen rimlighet i en sådan ordning som vi har idag. Enligt mig är det därför helt uteslutet att det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret ska existera parallellt.

Frågan vilket företrädaransvar som bör avskaffas respektive behållas är däremot inte lika lätt att besvara. När jag ställer det skatterättsliga respektive aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret emot varandra är det tydligt att de på många plan är väldigt olika. Det skatterättsliga företrädaransvaret har som huvudsakligt syfte att skydda borgenärsintresset genom att minska missbruket av aktiebolagsformen. Eftersom staten är den enda som kan göra gällande det skatterättsliga företrädaransvaret har såldes regleringen som enda syfte att skydda en borgenär. Det kan därför enligt min mening ifrågasättas om regleringen har ett skyddsvärt intresse mot bakgrund av att detta förutsätter att staten anses vara extra skyddsvärd. Något som jag ställer mig frågande till. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är utformat på ett helt annat sätt men även detta ansvar har till syfte att skydda borgenärerna, skillnaden är dock att detta skydd verkar i förhållande till samtliga borgenärer. En annan skillnad är att det aktiebolagsrättsliga regelverket även tar hänsyn till aktieägarna som har ett intresse av att få en möjlighet att kunna försöka rädda bolaget. Kritik har dock riktats mot det aktiebolagsrättsliga företrädaransvarets intresseavvägning och Lindskog och Andersson anser att intressena inte tillgodoses särskilt väl om ens alls genom regleringen. Däremot anser Persson Österman och Svernlöv att ansvaret har en rimlig intresseavvägning och Simon-Almendal anser att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret framstår som mer välavvägt än det skatterättsliga företrädaransvaret. Jag anser att den aktiebolagsrättsliga intresseavvägningen i vart fall i teorin framstår som rimligast, främst mot bakgrund av att det skatterättsliga företrädaransvaret helt och hållet saknar intresseavvägning med tanke på att det enda intresse som beaktas enligt den regleringen är statens.

Sammantaget anser jag att kritiken som gör gällande att ett system med två parallella regelverk skapar förvirring är befogad. Förekomsten av två parallella företrädaransvar som är uppbyggda på olika sätt medför att systemet blir väldigt komplext och svårförståeligt. Denna slutsats får även stöd av den undersökning som återgivits ovan där företrädare för aktiebolag blev tillfrågade om vilka åtgärder som skulle vidtagas för att undkomma ansvar för ett aktiebolags skatteskulder. Resultatet var talande, endast 16 % visste om att de var tvungna att avveckla bolaget. Hela 60 % trodde dock att upprättande av kontrollbalansräkning och kallelse till extra bolagsstämma, d.v.s. åtgärder som följer av handlingsplikten enligt det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret, skulle medföra befrielse från ansvar. Jag anser att detta är ett resultat som är högst olyckligt och som samtidigt visar hur komplext systemet är. Visserligen kan inte allt för långtgående slutsatser dras utifrån en undersökning men

jag anser ändå att resultaten av denna undersökning tydligt visar på problematiken som uppstår med anledning av dessa två regelverk.

Många av de som framfört kritik mot det skatterättsliga företrädaransvaret menar ofta att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret även borde duga åt staten. I de ursprungliga förarbetena ansågs det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret inte vara tillräckligt effektivt för att få bukt med skatteförlusterna. Svernlöv, Nyquist och Persson Österman menar dock att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret enligt dagens utformning skulle kunna användas med framgång av staten. Simon-Almendal är däremot något mer skeptisk och anser att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret har så pass många brister att en översyn är påkallad. Jag anser att ett aktiebolags borgenärer, däribland även staten, förtjänar att ha ett adekvat skydd. Jag är dock skeptisk till det aktiebolagsrättsliga företrädaransvarets användbarhet i praktiken. Andersson och Lindskog har framfört omfattande kritik mot regleringen och menar att regelverket både är kostsamt och verkningslöst. Jag är benägen att hålla med. Jag anser att det finns grund för de förarbetsuttalanden som påpekar att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret inte är särskilt ändamålsenligt eller effektivt som skydd för borgenärer. Den främsta anledningen anser jag vara att reglerna om kapitalbrist inte på något sätt är kopplade till aktiebolagets omfattning eller verksamhet. Problemet är att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret endast erbjuder en paketlösning utan att ta hänsyn till något annat än om det är ett privat eller publikt aktiebolag. Vidare är det även problematiskt att likvidationsplikten i vissa fall går att undkomma genom rena bokföringsåtgärder. Därav blir skyddet för borgenärerna många gånger en illusion. Något som givetvis talar emot att en lösning på problemet skulle vara att avskaffa det skatterättsliga företrädaransvaret och behålla det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.

Jag har undersökt nordisk reglering i hopp om att dessa länder kanske skulle ha hittat en optimal lösning på problemet med skatteförluster. Först ut kan jag konstatera att någon motsvarighet till det skatterättsliga företrädaransvaret inte går att finna i övrig nordisk lagstiftning. Vidare anser jag att den danska och norska regleringen har mest gemensamt med det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Vad som däremot skiljer sig från det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret är att det i Danmark och Norge föreligger krav på skada för att personligt ansvar ska kunna utdömas. Något som inte krävs enligt svensk rätt, varken enligt SFL eller ABL. Mot bakgrund av att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret utgör ett undantag från den fundamentala huvudregeln om frihet från personligt ansvar anser jag att den rimligaste lösningen vore att ha ett skaderekvisit. Ett avsteg från huvudregeln i en situation där det inte har konstaterats någon skada anser jag inte vara motiverat. Det personliga ansvaret i Danmark och Norge är beroende av uppsåt eller oaktsamhet precis som det skatterättsliga företrädaransvaret. Som framgått ovan anser jag att Sveriges tillämpning av de subjektiva rekvisiten kan ifrågasättas, däremot kan jag inte uttala mig om hur Danmark och Norge tillämpar dessa rekvisit. Men jag anser att det i vilket fall som helst talar för att ansvaret bör vara beroende av subjektiva rekvisit för att endast klandervärda beteenden ska träffas av ansvaret. Även Finlands val av straffrättslig lösning pekar i den riktningen. Men som diskuterats ovan har den svenska regleringen fått ett väldigt brett tillämpningsområde som har anklagats för att träffa långt utanför gränsen för klandervärdt beteende, något som jag anser är väldigt olyckligt.

Intressant i sammanhanget är att Norges aktiebolagsrättsliga reglering ser lite annorlunda ut än Sveriges. Norges reglering stadgar att styrelsen måste vidta åtgärder eller avveckla bolaget om aktiekapitalet inte är täckt till minst hälften eller om kapitalet i förhållande till bolagets verksamhet anses otillräckligt. Det liknar den

lösning som Lindskog förespråkar för att få ett bättre fungerande aktiebolagsrättsligt företrädaransvar. Detta skulle kunna vara en anledning till varför Norge inte har en reglering som motsvarar det skatterättsliga företrädaransvaret. I slutändan ställer jag mig frågande till vad det är som gör att Sverige är i behov av en specialreglering likt det skatterättsliga företrädaransvaret. Kanske kan det vara det faktum att det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret fungerar dåligt i praktiken.

Min bestämda uppfattning är att en förändring måste ske. Jag tycker att systemet med två parallella regelverk som inte är förenliga med varandra är helt oacceptabelt. Ett sådant system skapar förvirring bland företrädarna på ett sätt som inte är godtagbart. Det faktum att en företrädare i förhållande till samma skatteskuld samtidigt kan ha ansetts handla aktsamt respektive grovt oaktsamt är helt orimligt. Vidare anser jag inte att det föreligger övervägande argument för att staten ska anses vara extra skyddsvärd. Jag håller till viss del med om att staten inte har samma möjligheter att säkra upp för eventuella risker som vissa större borgenärer har. Men samtidigt anser jag att staten besitter tillräckliga maktmedel för att ändå kunna tillvarata sina egna intressen. Därmed anser jag inte att deras ställning är så pass utsatt att staten ska erbjudas ett skydd som övriga borgenärer inte har. Vidare anser jag inte att den stränga tillämpningen av de subjektiva rekvisiten som förekommer i domstolarna är godtagbar. Ansvar har nästan utvecklats till ett strikt ansvar, vilket inte var något som diskuterades vid införandet av ansvaret och det är inget som går att utläsa ur SFL. Därmed anser jag att en sådan tillämpning utgör ett problem ur ett rättsäkerhets- och förutsebarhetsperspektiv.

I sammanhanget är det viktigt att hela tiden ha den fundamentala huvudregeln om frihet från personligt ansvar i åtanke. Det begränsade personliga ansvaret främjar ekonomisk verksamhet och har således ett tydligt samhällsekonomiskt syfte. Varje avsteg från huvudregeln bör därför vara motiverat. Ur ett samhällsperspektiv är det stränga ansvaret för skatteskulder problematiskt enligt min mening. Visserligen bidrar skatteintäkter också till samhället men som jag ser det riskerar det skatterättsliga företrädaransvaret att tvinga bolag i konkurs eller verka avskräckande i förhållande till viljan att bedriva verksamhet, något som i det långa loppet lär minska skatteintäkterna. Förutom minskade skatteintäkter får det även långtgående konsekvenser för näringslivet om viljan att starta och bedriva verksamhet försvinner. Mot bakgrund av detta anser jag inte att det stränga skatterättsliga företrädaransvaret är befogat. Sammantaget anser jag inte att det finns ett legitimt syfte bakom det skatterättsliga företrädaransvaret. Jag anser att huvudregeln om frihet från personligt ansvar är otroligt viktig och därmed tycker jag att alla avsteg från huvudregeln ska vara ordentligt motiverade. Mot bakgrund av de ursprungliga motiven till införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret har jag kommit fram till att ansvaret inte är motiverat. Jag anser inte att staten är extra skyddsvärd och jag anser att regelverkets preventiva verkan kan ifrågasättas. Vidare har den straffrättsliga kopplingen fallit bort. Men samtidigt anser jag inte att borgenärsintresset tillgodoses på ett tillräckligt adekvat sätt genom det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret.

Jag skulle helst vilja se att det skatterättsliga företrädaransvaret avskaffades. Men samtidigt anser jag inte att staten ska stå utan adekvat skydd vilket enligt min mening blir resultatet om enbart det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret finns att tillgå. Således är det inte helt självklart vad som bör göras. Ett förslag är att avskaffa det skatterättsliga företrädaransvaret och samtidigt se över det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret och göra de förändringar som krävs för att uppnå ett adekvat skydd för samtliga borgenärer. Huruvida det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret lagtekniskt kan utformas så att det kan erbjuda borgenärerna ett sådant adekvat skydd är inte något som jag har kunnat ta ställning till inom ramen för denna framställning.

Således är det inte möjligt att ge ett klart svar på om detta förslag är genomförbart. Det kan mycket väl förhålla sig på det sättet att en helt annan lösning är att föredra, en lösning som varken innefattar det aktiebolagsrättsliga eller skatterättsliga företrädaransvaret. Något jag dessvärre inte kunnat utreda inom ramen för denna framställning. Jag föreslår att en utredning tillsätts med syfte att undersöka hur och om ett adekvat skydd för ett aktiebolags borgenärer kan uppnås. Min personliga inställning i frågan är i grund och botten att det skatterättsliga företrädaransvaret bör avskaffas så snart en adekvat lösning, som kan erbjuda samtliga borgenärer ett rimligt skydd, kan erbjudas.

Bilaga A

Särskilda skäl för befrielse – 59 kap. 15 § SFL

Företrädares intresse och ställning i bolaget

NJA 1971 s. 296 I–III

NJA 1972 s. 205

NJA 1973 s. 544

NJA 1974 s. 423

NJA 1975 s. 480

NJA 1979 s. 555

Oförutsedda omständigheter och händelser

NJA 1971 s. 296 III

NJA 1972 s. 115 II

NJA 1972 s. 697

Företrädares tidigare skötsel av skattebetalningar

NJA 1971 s. 296 I–II

Arbetsmarknadsskäl

NJA 1972 s. 115 II

Företrädares ekonomiska och personliga förhållanden

NJA 1971 s. 296 I–III

NJA 1972 s. 115 I

NJA 1972 s. 697

NJA 1973 s. 544

HFD 2013 ref. 75 I–II

Omständigheter relaterade till konkurser

NJA 1978 s. 85

NJA 1993 s. 81

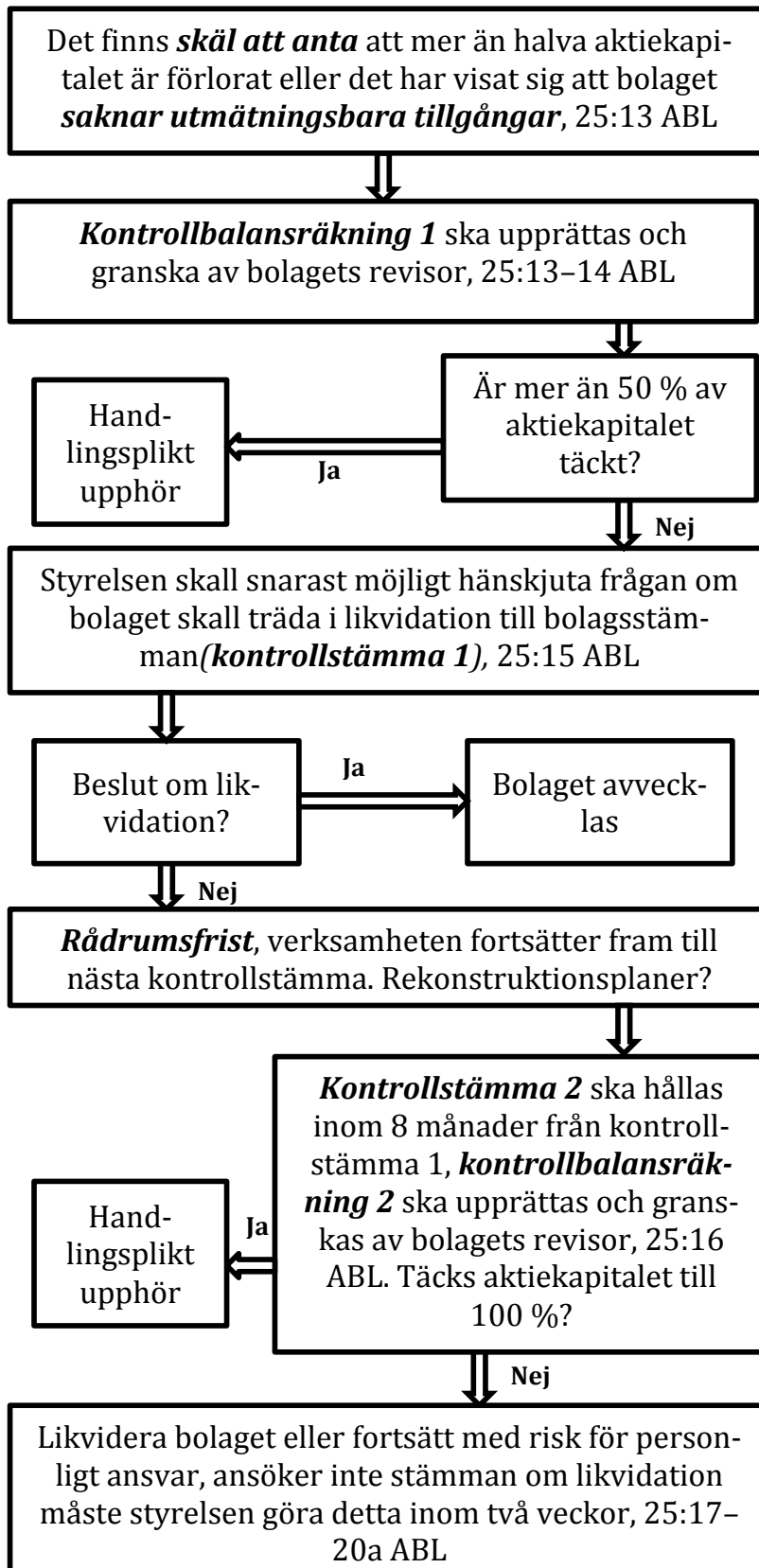
Brottslig verksamhet

HFD 2013 ref. 75 III

Inspiration till kategoriseringen och innehållet är hämtad från Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, s. 115 ff.

Bilaga B

Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret



Inspiration hämtad från: Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, upplaga 4:1, s. 331.

Bilaga C

Aktiebolagsrättsligt företrädaransvar för ett aktiebolags skatteskulder

Instans	Mål	Ansvar?
HD	NJA 1970 s. 3	Ja
HD	NJA 2009 s. 221	Ja
HovR	Svea HovR 1980, DT 8, T 550/79	Ja
HovR	Göta HovR 1980, DT 76, T 17/80	Ja
HovR	Göta HovR 1985, DT 166, T 100/85	Nej
HovR	Göta HovR 1987, DT 9, T 67/86	Ja
HovR	Göta HovR 1987, DT 105, T 138/86	Nej
HovR	Göta HovR 1987, DT 138, T 301/86 (RH 1987:143)	Ja
HovR	HovR Skåne och Blekinge 1987, T 127/85	Ja
HovR	Göta HovR 1988, DT 142, T 360/87	Ja
HovR	Göta HovR 1990, DT 5, T 38/89	Ja
HovR	Göta HovR 1991, DT 4061, T 341/90	Nej
HovR	Svea HovR 1993, DT 24, T 1479/92	Ja
HovR	Göta HovR 1994, DT 2023, T 479/93	Nej
HovR	HovR Övre Norrland 2000, T 25/98	Ja
HovR	Svea HovR 2002, T 3613/01 (RH 2003:15)	Nej
HovR	Svea HovR 2005, T 5582/04	Nej
TR	Eskilstuna TR 1985, DT 243, T 110/84	Ja
TR	Växjö TR 1986, DT 287, T 176/86	Ja
TR	Skövde TR 1986, DT 250, T 447/85	Ja
TR	Värnamo TR 1986, DT 299, T 378/85	Nej
TR	Oskarshamn TR 1986, DT 237, T 75/86	Ja
TR	Kalmar TR 1986, DT 248, T 606/85:4	Ja
TR	Helsingborg TR 1987, DT 161, T 1622/86	Ja
TR	Västerås TR 1987, DT 515, T 645/87	Ja
TR	Enköping TR 1988, DT 127, T 115/88	Ja
TR	Uppsala TR 1988, DT 481, T 249/88	Ja
TR	Sollentuna TR 1991, DT 87–91, T 906/90	Ja
Förlikning	Uddevalla TR 1988, DT 199, T 276/87(HovR för Västra Sverige 1989, DT 12, T 390/88)	Nej
Förlikning	Borås TR 1989, DT 98, T 411/87 och T 567/87 (HovR för Västra Sverige 1990, DT 18, T 199/89)	ja

Sammanställning: Innehållet är hämtat från Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris–Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, upplaga 5, s. 110 ff. Inspiration till sammanställningen tagen från Persson, Österman, Roger och Svernlöv, *Carl Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, s. 26.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Andersson, Jan, *Kapitalskyddet i aktiebolag – En lärobok*, upplaga 6, Litteraturcompagniet AB, Stockholm, 2010.

Bergström, Clas och Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, upplaga 4:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2012.

Folkesson, Enar, *Företaget i ekonomisk kris*, upplaga 7, Talentum HR AB, Stockholm, 2009.

Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2012.

Johansson, Svante, *Associationsrätten – En introduktion*, upplaga 5:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2014.

Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag – Kommentarer till kap. 25:13–20 ABL*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2008.

Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson, Österman, Roger och Svensson, Bo, *Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, upplaga 5:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2012.

Malmberg, Leif, *Likvidation av aktiebolag – En kommentar till 25 kap. aktiebolagslagen*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2014.

Mellqvist, Mikael, *Obeståndsrätten – En introduktion*, upplaga 7:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2015.

Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar och Mandorff, Göran, *Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, upplaga 5, Jure Förlag AB, Stockholm, 2013.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, upplaga 2:4, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2011.

Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, upplaga 3, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2010.

Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, upplaga 4:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2012.

Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, upplaga 1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2015.

Smiciklas, Martin, *Associationsrättens grunder – Bolag, föreningar och stiftelser*, upplaga 4:2, Studentlitteratur AB, Lund, 2013.

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1967:130 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen, m.m.
- Prop. 1973/163 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.
- Prop. 1975:103 Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.
- Prop. 1981/82:96 Med förslag till lag om preskription av skattefordringar m.m.
- Prop. 1982/83:94 Om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m.m.
- Prop. 1987/88:10 Med förslag till lag om styrelserepresentation för de privatanställda, m.m.
- Prop. 1993/94:50 Fortsatt reformering av företagsbeskattningen.
- Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
- 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. 2006/07:70 Några aktiebolagsrättsliga frågor.
- Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.
- Prop. 2012/13:65 Förkortad tid för styrelseledamöters personliga betalningsansvar.

Statens offentliga utredningar

- SOU 1965:23 Uppbördsfrågor.
- SOU 1983:23 Lag om skatteansvar, delbetänkande av utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser.
- SOU 2002:08 Företrädaransvar.
- SOU 2009:58 Skatteförfarandet, slutbetänkande av skatteförfarandeutredningen.
- SOU 2010:2 Ett samlat insolvensförfarande – förslag till ny lag.

Kommittédirektiv

- Kommittédirektiv 2000:89 Betalningsansvar för företrädare för juridiska personer.
- Kommittédirektiv 2007:29 Samordnat insolvensförfarande.

Utskottsbetänkande

- Skatteutskottets betänkande 1999/2000:SkU24 Juridiska personers företrädares betalningsskyldighet.

Motion

- Motion 2014/15:11, *Aktiebolagen och bokföringslagen bör överordnas skatteförfarandelagen.*

Artiklar

- Larsson, Ylva och Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar och regressrätt*, Skattenytt 2015, s. 228–238.

Marténg, Charlotta, *Få känner till orimlig lag*, Resultat, nummer 8, 2013.

Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen*, Skattenytt 2009, s. 193–198.

När blir bolagsstyrelsen personligt ansvarig?, Advokaten, nummer 9, 2012, årgång 78.

Persson, Österman, Roger och Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, Svensk Skattetidning, 2009:1, s. 85–103.

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

Svernlöv, Carl och Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Skattenytt 2014, s. 53–67.

Rapporter, undersökningar m.m

Persson, Roger, *Undersökning av företrädaransvar för juridiska personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig och straffrättslig synvinkel*. Hämtad 2015-03-19 från: http://www.svensktnaringsliv.se/material/rapporter/undersokning-av-foretradaransvar-for-juridiska-personer-utifran-s_544683.html

Persson, Österman, Roger och Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport för Svenskt Näringsliv, oktober 2013. Hämtad 2015-01-19 från: http://www.svensktnaringsliv.se/material/rapporter/skatterattsligt-foretradaransvar-fiskal-graddfil-utan-legitimitet_572618.html

Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, SKV 443 utgåva 4, Fritzes, Stockholm, 2009.

Elektroniska källor

Andersson, Krister och Nyquist, Kerstin, *Hemställan om lagändringar – Förbättringar av rättssäkerhet och företagsklimat på skatteområdet*, Svenskt Näringsliv, 2014-06-02. Hämtad 2015-01-29 från: http://www.svensktnaringsliv.se/incoming/forbattringar-av-rattssakerhet-och-foretagsklimat-pa-skatteomrade_590319.html/binary/F%C3%B6rb%C3%A4ttringar%20av%20r%C3%A4ttss%C3%A4kerhet%20och%20f%C3%B6retagsklimat%20p%C3%A5%20skatteomr%C3%A5det.pdf

Gafvelin, Elin, *Ett oresonligt regelverk*, Svenskt Näringsliv, publicerad 2014-10-23. Hämtad 2015-01-29 från: http://www.svensktnaringsliv.se/regioner/malmo/ett-oresonligt-regelverk_601573.html?service=print

Högsta förvaltningsdomstolen, *Om högsta förvaltningsdomstolen – Historik*. Hämtad 2015-03-24 från: <http://www.hogstaforvaltningsdomstolen.se/Om-Hogsta-forvaltningsdomstolen/Historik/>

Mellwing, Daniel, *Företag stressas till för tidiga konkurser*, Svenskt Näringsliv, publicerad 2014-03-10. Hämtad 2015-01-29 från: http://www.svensktnaringsliv.se/fragor/rattssakerhet-skatter/foretag-stressas-till-for-tidiga-konkurser_580381.html

Nerep, Erik och Samuelsson, Per, *Aktiebolagslag (2005:551) 1 kap. 1 §, Djup kommentar Lexino*, version 2013-07-01. Hämtad 2015-03-04 från: www.karnov.se

Skatteverket, *rättslig vägledning, företrädaransvar*. Hämtad 2015-03-04 från: <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.1/326563.html>

Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – Underliggande fordran – övriga debiterande myndigheter*. Hämtad 2015-03-09 från:

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.1/326568.html>

Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – hinder mot företrädaransvar*.

Hämtad 2015-03-11 från:

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/326569.html>

Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – regressrätt*. Hämtad 2015-03-

12 från: <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/326581.html>

Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – överenskommelse om företrädaransvar*. Hämtad 2015-03-27 från:

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/326579.html>

Skatteverket, rättslig vägledning, *företrädaransvar – hinder mot företrädaransvar*, uppdaterad version 2015-04-02. Hämtad 2015-04-05 från:

http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/326569.html#update_20150327133307

Svernlöv, Carl & Persson, Österman, Roger, *Företagare ovetande om risk för personligt ansvar – men ABL borde duga även åt skatteverket*, Dagens juridik, debatt, publicerad 2014-03-06. Hämtad 2015-01-19 från:

<http://www.dagensjuridik.se/2014/03/foretagare-ovetande-om-risk>

Svernlöv, Carl & Persson, Österman, Roger, *Gärna en skuldsanering – men först en reform av företrädaransvaret*, Dagens juridik, debatt, publicerad 2014-09-02.

Hämtad 2015-01-19 från: <http://www.dagensjuridik.se/2014/09/garna-skuldsanering-men-forst-en-reform-av-foretradaransvaret>

Rättsfallsförteckning

EU-domstolens Praxis

C-384/04 *Federation of Technological Industries*

Svensk Praxis

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 75 I-III

HFD mål nr. 3143-13 och 3144-13

Regeringsrätten

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 2003 ref. 91

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2006 ref. 20

RÅ 2007 ref. 48

RÅ 2007 ref. 61 I-II

RÅ 2008 ref. 75

RÅ 2009 ref. 72

Regeringsrätten mål nr 7627-07

Kammarrätt

Kammarrätten i Göteborg mål nr. 3836-07

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5881-07

Högsta domstolen

NJA 1942 s. 696

NJA 1957 s. 757 I-II

NJA 1960 s. 238

NJA 1969 s. 326

NJA 1970 s 3

NJA 1971 not B 27

NJA 1971 s. 296 I-III

NJA 1972 s. 115 I-II

NJA 1972 s. 205

NJA 1972 s. 697

NJA 1973 s. 544

NJA 1973 s. 587

NJA 1974 s. 297

NJA 1974 s. 423

NJA 1975 s. 480

NJA 1975 s. 745

NJA 1976 not B 29

NJA 1977 s. 711

NJA 1978 s. 85

NJA 1979 s. 229

NJA 1979 s. 555

NJA 1981 s. 1014

NJA 1985 s. 13

NJA 1985 s. 439

NJA 1988 s. 620

NJA 1993 s. 81
NJA 1993 s 484
NJA 1993 s. 740
NJA 1994 s. 170
NJA 1998 s. 44
NJA 2000 s. 132
NJA 2003 s. 390
NJA 2005 s. 792
NJA 2009 s. 210
NJA 2009 s. 221
NJA 2012 s. 858
Mål nr. T– 2133–14

Hovrätt

Svea HovR 1980, DT 8, T 550/79
Göta HovR 1980, DT 76, T 17/80
Göta HovR 1985, DT 166, T 100/85
Göta HovR 1987, DT 9, T 67/86
Göta HovR 1987, DT 105, T 138/86
Göta HovR 1987, DT 138, T 301/86 (RH 1987:143)
HovR Skåne och Blekinge 1987, T 127/85
Göta HovR 1988, DT 142, T 360/87
RH 1989:43
Göta HovR 1990, DT 5, T 38/89
Göta HovR 1991, DT 4061, T 341/90
Svea HovR 1993, DT 24, T 1479/92
Göta HovR 1994, DT 2023, T 479/93
RH 1994:17
RH 1996:114
HovR Övre Norrland 2000, T 25/98
Svea HovR 2002, T 3613/01 (RH 2003:15)
Svea HovR 2005, T 5582/04

Tingsrätt

Eskilstuna TR 1985, DT 243, T 110/84
Oskarshamn TR 1986, DT 237, T 75/86
Kalmar TR 1986, DT 248, T 606/85:4
Skövde TR 1986, DT 250, T 447/85
Växjö TR 1986, DT 287, T 176/86
Värnamo TR 1986, DT 299, T 378/85
Helsingborg TR 1987, DT 161, T 1622/86
Västerås TR 1987, DT 515, T 645/87
Enköping TR 1988, DT 127, T 115/88
Uddevalla TR 1988, DT 199, T 276/87 (HovR för Västra Sverige 1989, DT 12, T 390/88)
Uppsala TR 1988, DT 481, T 249/88
Borås TR 1989, DT 98, T 411/87 och T 567/87 (HovR Västra Sverige 1990, DT 18, T 199/89)
Sollentuna TR 1991, DT 87–91, T 906/90