



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Erik Hellenius

Skatterättsligt företrädaransvar i förändring
- Gällande rätt efter HFD 2018 ref. 4

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGSLISTA	3
1. INLEDNING	4
1.1 Bakgrund/allmänt	4
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och Perspektiv	5
1.5 Material och källkritisk diskussion	6
1.6 Forskningsläge	6
1.7 Disposition	6
2 REGLERING OCH PRAXIS	8
2.1 Vilka skatter och avgifter omfattas?	8
2.2 Vilka företrädare omfattas?	8
2.2.1 Juridiska personer	8
2.2.2 Legala företrädare	9
2.2.3 Faktiska företrädare	9
2.3 Uppsåt eller grov oaktsamhet	10
2.3.1 Lagstiftning	10
2.3.2 Praxis	11
2.4 Hel eller delvis befrielse	14
2.5 Anstånd till fördel för det allmänna	16
2.6 Förfarandet avseende företrädaransvar	16
2.7 Ansvar enligt ABL	18
3 KRITIK MOT REGELVERKET	20
3.1 Rättssäkerhet	20
3.1.1 Företagsamhet	21

3.2	Föreslagna lösningar	22
4	DISKUSSION	24
4.1	Avslutande tankar	27
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	28
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	31

Summary

The state has a need of being able to collect unpaid tax debts from juridical persons. The solution to this has been the so called personal liability. This gives the state the possibility of demanding accountability from the company alongside it's representatives. Chief executives, board members and others with determinant influence have to meet certain responsibilities, If not they risk having to settle the companies tax debts with personal funds. Has the representative acted with intent or gross negligence and the tax debt is a result of this a personal liability emerges. Customary law has drawn a strict and objective line for when gross negligence is at hand. If no steps toward liquidation have been taken by the tax debts due date it is considered enough for the prerequisites to be met.

The personal liability has been subject to strong criticism, mainly because of how strict it is. In addition there are many who have claimed that the regulation is insufficient concerning rule of law. A considerable reason to this is that there in corporate law exists a similar regulation. Personal liability can, in that regulation, be applied for the same debt. Both possibilities of imposing responsibility creates a complex legal system with great difficulties to orient within.

In 2018 a ruling was delivered from the Supreme Administrative Court that urged for a less strict enforcement. The same year a report got released that was initiated by the government. It examined parts of the personal liability to determine whether it is enforced too strict and not according to rule of law.

The purpose of this essay has been to examine what constitutes applicable law and if the regulation is flawed to explore possible further modification. The Supreme Administrative Courts latest precedent is a step in the right direction, but the system has remained flawed. Of utmost importance is that the insight into the case management is increased and that the regulation gets clarified, which also is something the report proposes.

Sammanfattning

Staten har ett behov av att kunna inkräva obetalda skatteskulder från juridiska personer. Lösningen på detta har varit det så kallade företrädaransvaret. Detta ansvar ger staten möjlighet att utkräva ansvar från bolaget solidariskt med dess företrädare. Verkställande direktörer, styrelseledamöter och andra med ett bestämmande inflytande över bolaget måste uppfylla vissa skyldigheter, annars riskerar de att med sina personliga medel behöva betala bolagets skatteskulder. Har företrädarens agerande varit uppsåtligt eller grovt oaktsamt och skatteskulden tillkommit som en följd av detta uppstår en personlig betalningsskyldighet. Praxis har satt en sträng och objektiv gräns för när uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger. Har inte avvecklingsåtgärder företagits senast på skuldens förfallodag anses rekvisiten uppfyllda.

Företrädaransvaret har varit föremål för stark kritik, huvudsakligen på grund av hur strängt det är. Därutöver har många menat att regleringen är rättsosäker. Ett stort skäl till detta är att det i associationsrätten finns en liknande reglering. Där kan personligt ansvar göras gällande för samma skuld. Båda möjligheterna till ansvar skapar ett komplext juridiskt system med stora svårigheter att orientera sig inom.

2018 meddelades ett avgörande från HFD som manade till mindre strikt tillämpning. Samma år släpptes en av regeringen tillsatt rapport. Den undersökte delar av företrädaransvaret för att se om det tillämpas för strikt och om det är rättssäkert.

Mitt syfte har varit att undersöka vad som utgör gällande rätt och om regleringen är i behov av ytterligare ändring. HFD:s senaste prejudikat är ett steg i rätt riktning, men systemet har förblivit bristfälligt. Viktigast är att insynen i ärendehanteringens blir större och regleringen blir tydligare, vilket även är något som rapporten föreslår.

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FR	Förvaltningsrätten
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
KR	Kammarrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)

1. Inledning

1.1 Bakgrund/allmänt

Företrädaransvaret ger staten en rätt att kräva in bolags obetalda skatteskulder. Regleringen innebär att företrädarna, t.ex. styrelseledamöter, kan bli tvungna att betala skatteskulderna med sina egna personliga medel. Företrädaransvaret har starkt kritiserats av experter och näringslivet, vilket väckte en politisk reaktion. Riksdagen gav 2015 regeringen i uppdrag att genomföra en översyn. Kritiken har huvudsakligen gällt att regleringen är alldeles för sträng och rättsosäker. Utredningen skulle se över om så är fallet och vad som i sådana fall kan göras åt det.¹ Utredningen släpptes 2018 men gällde inte en översyn över hela företrädaransvaret, regeringen hade kraftigt begränsat vilken omfattning uppdraget skulle ha. Vidare meddelades samma år ett avgörande från HFD. Detta var för kritikerna efterlängtat. Slutsatsen blev att en mer generös bedömning ska ske gentemot företrädarna. Sammantaget har detta inneburit stora förändringar på kort tid och utredningen indikerar att ytterligare förändring är på väg.

1.2 Syfte och frågeställningar

Centralt för denna uppsats är att undersöka gällande rätt på området. Tillräckligt lång tid har gått sedan HFD 2016 ref. 60 och HFD 2018 ref. 4 för att potentiella effekter i praktiken börjat märkas. Syftet är därför att undersöka om företrädaransvaret i gällande rätt förblivit bristfälligt och hur detta i sådana fall bäst åtgärdas. De frågeställningar jag ämnar besvara är:

- Vad utgör gällande rätt för det skatterättsliga företrädaransvaret?
- Hur förhåller sig ansvaret i SFL till det i ABL?
- Hur borde företrädaransvaret vara utformat och hur kommer det förmodligen utvecklas till följd av Statskontorets utredning?

¹ Bet. 2014/15:SkU20

1.3 Avgränsningar

Vid första anblick förefaller företrädaransvaret vara ett snävt juridiskt område, men vid en djupare granskning märks snabbt vilken oerhörd debatt det har väckt. Ansvar har varit utsatt för konstant förändring ända sedan det infördes och det har haft stor betydelse för hur det idag är utformat. Rättsutvecklingen är dock inte central för denna uppsats och inte heller avgörande för att uppfylla syftet jag ämnat uppnå. Denna aspekt har därför lämnats därhän.

Professor Simon-Almendals verk² är starkt präglad av företrädaransvarets förenlighet med europakonventionens dubbelprövningsförbud. Det är visserligen en aspekt som starkt kan komma att förändra hur ansvarets utformning, men som inom ramen för denna uppsats blir aningen för spekulativ. Någon sådan prövning tycks inte vara förestående och osäkerhet råder kring vad det eventuella utfallet skulle bli samt exakt hur det skulle påverka företrädaransvaret i dess nuvarande form. Fokus kommer istället ligga på att utreda gällande rätt samt utröna vilka lösningar som finns på de problem som kritikerna huvudsakligen fokuserar på.

1.4 Metod och Perspektiv

Lämpligaste metoden för att besvara mina frågeställningar samt uppfylla mitt syfte är den rättsdogmatiska. Utgångspunkten tas då i de allmänt accepterade rättskällorna. Genom att undersöka lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten, doktrin ämnar jag finna svaren på det jag söker.³ Uppsatsen behandlar utöver regelsystemet i SFL, personligt ansvar enligt ABL. Detta leder i viss mån till regelkonkurrens, vilket kan innebära en komplex och svårtillgänglig rättsdogmatik. Detta öppnar upp för en mer subjektiv karaktär.⁴ Jag kommer genomgående använda mig av ett kritiskt perspektiv. Detta innebär att jag utifrån mina slutsatser om gällande rätt ska analysera huruvida det gällande rättsläget kan anses otillfredsställande och om det på ett eller annat sätt borde ändras.⁵

² Simon-Almendal (2015)

³ Kleineman (2018) s. 21

⁴ Kleineman (2018) s. 31

⁵ Kleineman (2018) s. 40

1.5 Material och källkritisk diskussion

Det material som utgjort grunden för uppsatsen är huvudsakligen lagstiftning, lagförarbeten och rättspraxis. Genom dessa källor har företrädaransvarets utformning deskriptivt klarlagts. Ett flertal rättsfall är från så tidigt som 1970-talet och är svårförståeliga. Det beror dels på ålderdomligt språkbruk, dels på att företrädaransvaret tidigare reglerades i en annan lag. Hänvisning i nyare praxis och förarbeten tyder dock på att prejudikatverkan består.

Doktrin som använts är författad av ledande experter på området, bla. Forsen, Simon-Almendal och Löfgren m.fl. Det bör uppmärksammas att en stor del av materialet är utgivet innan HFD 2018 ref. 4, vilket innebär att det inte är helt i överensstämmelse med gällande rätt. Visst material är förenat med tydliga intressen, det gäller t.ex. litteratur från svenskt näringsliv.⁶ Svenskt näringsliv företräder svenska bolags intressen och viss partiskhet är att vänta sig.

1.6 Forskningsläge

Forskningsläget har nyligen nått ett nytt skede. Statskontorets utredning som släpptes våren 2018 är det första försöket, från det offentliga, att undersöka bristerna med företrädaransvaret. Att uppdraget var så begränsat innebär dock att en stor del av området förblir outrett. I början av samma år meddelades även att nytt avgörande, HFD 2018 ref. 4. Effekterna av rättsfallet har i viss omfattning undersökts, bl.a. av svenskt Näringsliv⁷, men ett behov kvarstår av djupare analys.

1.7 Disposition

I uppsatsens andra kapitel redogörs inledningsvis för vilken omfattning företrädaransvaret har. Praxis och reglering går här igenom och avslutningsvis skildras reglerna om personligt ansvar enligt ABL. Därefter redovisas i början av tredje kapitlet vilken kritik som företrädaransvaret föranlett, varpå Statskontorets rapport med föreslagna lösningar återges. Slutligen förs i fjärde

⁶ Persson Österman och Svernlöv (2013)

⁷ Burmeister och Abdali

kapitlet en diskussion kring företrädaransvarets brister och på vilket sätt de bäst åtgärdas.
Diskussionen följs av några avslutande tankar.

2 Reglering och praxis

2.1 Vilka skatter och avgifter omfattas?

De skatter och avgifter som omfattas är de som SFL reglerar, vilket inkluderar så gott som alla poster som bokförs på skattekontot. Viss oklarhet råder om skattetillägg. Eftersom det enligt EKMR är en straffsanktion förefaller det opassande att det ska kunna påföras annan än ”gärningsmannen”. Räkna som följer på skatteskulden ska inte omfattas, förrän efter den tid då företrädaransvar dömts ut.⁸ Det finns ingen lagstadgad gräns för hur högt beloppet kan bli. Beloppen kan därför i vissa fall framstå som helt oproportionerliga.⁹

2.2 Vilka företrädare omfattas?

2.2.1 Juridiska personer

Bestämmelsernas ordalydelse undantar inte företrädare för några juridiska personer. När reglerna först infördes var det en särskild typ av aktiebolag, *fåmansbolag*, som tenderade att vid förfallotidpunkten sakna medel att betala skatteskulderna. Den praxis som tillkommit fram tills idag gäller även den till störst del företrädare för aktiebolag.¹⁰

Att aktiebolag står i centrum för regleringen innebär inte att företrädare för andra juridiska personer inte omfattas. Företrädare för exempelvis ekonomiska föreningar kan således påföras företrädaransvar. Det gäller företrädare för så väl bostadsrättsföreningar¹¹ som ideella föreningar.¹² Med tanke på ideella föreningars annorlunda karaktär kan det framstå som märkligt, men det kan påverka bedömningen vid hel eller delvis befrielse.¹³ Organisationer vilka innehar rättskapacitet omfattas också av systemet, exempelvis stiftelser och konkursbon.¹⁴ Vad gäller dödsbon är Skatteverket av uppfattningen att företrädaransvar kan

⁸ Löfgren m. fl. (2016) s. 109

⁹ Simon-Almendal (2015) s. 236

¹⁰ Löfgren m. fl. (2016) s. 106, 113

¹¹ Löfgren m. fl. (2016) s. 113

¹² NJA 1994 s. 170

¹³ Simon-Almendal (2015) s. 48

¹⁴ Löfgren m. fl. (2016) s. 113

göras gällande. Det är dock begränsat till skatter och avgifter som hänför sig till de redovisningsperioder vilka infaller efter dödsfallet.¹⁵ Enkla bolag utgör inte juridiska personer och omfattas därför inte.¹⁶

2.2.2 Legala företrädare

I 59 kap. 12-15 §§ SFL. anges inte uttryckligen vilka företrädare som åsyftas. I propositionen framgår emellertid att ansvaret omfattar såväl legala ställföreträdare som övriga.¹⁷ Legala företrädare är sådana som enligt lag företräder bolaget.¹⁸ Vilka som utgör företrädare för de olika bolagsformerna får därför sökas i respektive associationsrättslig lagstiftning. Enligt kap 8. ABL är t.ex. aktiebolags legala företrädare verkställande direktör och styrelseledamöter.

Att uppdraget i vissa fall endast har formell natur saknar betydelse. I NJA 1974 s. 297 hade HD att ta ställning till en styrelseledamot vars inblandning i bolaget varit i princip obefintlig. HD:s resonemang innebar att det vid åtagandet av ett sådant uppdrag medföljer ett antal förpliktelser. Ett misslyckande med att fullgöra förpliktelserna kan inte bortförklaras med att uppdraget var av ”formell” natur eller att man ej förstått innebörden av uppdraget.¹⁹

2.2.3 Faktiska företrädare

Utöver de legala företrädarna hos de berörda juridiska personerna tillkommer så kallade *faktiska företrädare*. Någon definition finns inte. Ett förslag har varit att en företrädare är någon som har ett ”bestämmande inflytande”.²⁰ Av uttalanden i förarbeten framgår dock att det avgörande är den ”faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen”.²¹ Denna form av företrädare har exemplifierats i bland annat NJA 1979 s. 555. Företrädaren i fråga hade utövat den faktiska ledningen över företaget trots att han inte var legal företrädare. I det aktuella familjeföretaget var han den som i praktiken

¹⁵ Skatteverket, rättslig vägledning

¹⁶ Löfgren m. fl. (2016) s. 113

¹⁷ Prop. 2002/03:128 s. 24

¹⁸ Simon-Almendal (2015) s. 45

¹⁹ NJA 1974 s. 297

²⁰ SOU 2002:8 s. 77

²¹ Prop. 2002/03: 128 s. 24

företrätt det gemensamma ägarintresset. Han har därutöver varit den delägare som haft ekonomiskt utbyte av den fortsatta verksamheten. Dessutom hade han möjligheten att överföra likvida medel mellan sig själv och bolaget.²² Utöver den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen nämnde HD alltså ett befintligt ägarintresse. Huruvida det är en nödvändig faktor är inte helt klart. I vart fall torde krävas att ett inte ringa ekonomiskt utbyte av verksamheten föreligger.²³

2.3 Uppsåt eller grov oaktsamhet

2.3.1 Lagstiftning

I 59 kap. 12-14 §§ SFL. återfinns de subjektiva rekvisiten, vilka utgörs av ett krav på uppsåt eller grov oaktsamhet. Bestämmelserna stadgar tre olika situationer då en företrädare ska bli personligt betalningsansvarig jämte bolaget.

I 59 kap. 12-14 §§ SFL. återfinns de subjektiva rekvisiten, vilka utgörs av ett krav på uppsåt eller grov oaktsamhet. Bestämmelserna stadgar tre olika situationer då en företrädare ska bli personligt betalningsansvarig jämte bolaget.

Första situationen är då en företrädare av uppsåt eller grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt, enligt 59 kap. 12 § SFL. Den andra situationen är då en företrädare av uppsåt eller grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, enligt 59 kap. 13 § SFL. Den sista situationen är då en företrädare av uppsåt eller grov oaktsamhet lämnat oriktiga uppgifter, vilka inneburit att bolaget har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, enligt 59 kap. 14 § SFL.

²² NJA 1979 s. 555

²³ Löfgren m.fl. (2016) s. 114

2.3.2 Praxis

Innebörden av dessa subjektiva rekvisit har fått klargöras genom prejudikat från HD och HFD. Som utgångspunkt bör nämnas NJA 1969 s. 326, i vilket HD nämner ett antal situationer som borde anses utgöra uppsåt eller grov oaktsamhet.

HD angav omständigheter då de subjektiva rekvisiten är uppfyllda. Till att börja med ska konstateras om anledning funnits att räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter inte skulle kunna fullgöras och driften ändå fortsatts. Har bolagets ekonomiska ställning försämrats till följd av detta och konkurs blev förestående ska företrädaren påföras ansvar om inte några åtgärder för att avveckla bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Enligt HD ska åtgärderna vidtas senast på skattens förfallodag.

HD menade på att sådana avvecklingsåtgärder exempelvis kan vara konkursansökan och ackordsförhandling. Idag har även ansökan om företagsrekonstruktion konstaterats utgöra en sådan åtgärd. Om någon åtgärd påbörjats i tid ska företrädaren anses ha gjort allt som rimligen kan krävas av honom för att skydda var och en av borgenärerna.²⁴ I de fall en företagsrekonstruktion kommer till stånd och sedan misslyckas infaller en strikt tidsram inom vilken bolaget måste försättas i konkurs. I avsaknad av ansvarsbefriande skäl för dröjsmål har en vecka ansetts utgöra tillräcklig tid för att företrädaren ska ha varit grovt oaktsam.²⁵ Vilka skäl som skulle kunna vara tillräckliga anger inte HFD. Eventuellt skulle man kunna tänka sig liknande grunder som kan medge hel eller delvis befrielse²⁶, vilka kommer gås igenom i nästa avsnitt.

Saknas anledning att misstänka att skatteskulden inte kommer betalas innan dess förfallodag kan det påverka bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Så var fallet i NJA 1977 s. 711 där den verkställande direktören utlovats ett preliminärt banklån, varpå det förmodades att skulden skulle kunna betalas i tid. När lånet senare inte beviljades kunde direktören inte anses ha varit grovt oaktsam. En skiljaktig domare i målet anförde även att lugnande besked från kronofogdemyndigheten ska ges särskild betydelse.²⁷ Senare prejudikat har kommit att

²⁴ Prop 1996/97:100 s. 453

²⁵ HFD 2015 ref. 58

²⁶ Moustou (2016) s. 601

²⁷ NJA 1977 s. 711

bekräfta den skiljaktige domarens uppfattning. I NJA 1981 s. 1014 var ett flertal myndigheter, däribland kronofogdemyndigheten, av uppfattningen att företaget i fråga behövde drivas vidare. Anledningen var den ”mycket särpräglade sysselsättningssituationen” i orten. Företaget var i princip den enda industrin och kronofogdemyndigheten hade medverkat till avbetalning. Företrädaren ansågs därför inte ha varit grovt oaktsam.²⁸ Även i NJA 1994 s. 170 hade myndigheters uppmanande till fortsatt drift inneburit en avsaknad av grov oaktsamhet. Vilsedande besked vid rådgivning med advokat har också visat sig kunna påverka bedömningen av de subjektiva rekvisiten.²⁹

Den mer företagervänliga praxis som meddelades i slutet av 1900-talet bröts i RÅ 2007 ref. 48. Där anförde HFD att:

”Det är ostridigt att K.S. 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 K.S. inte har vidtagit åtgärder av sådant slag som gör att han kan undgå betalningsskyldighet.”³⁰

HFD gör här avsteg från hur den subjektiva bedömningen tidigare gjorts. Fokus lades istället helt på avvecklingskriteriet och innebar att en underlåten skattebetalning omedelbart måste följas av en avveckling av bolaget. Det uppstod i princip en objektiv prövning.³¹

HFD har sedan RÅ 2007 ref. 48 i ett antal mål betonat att en nyanserad bedömning av de subjektiva rekvisiten ska ske, senast i HFD 2018 ref. 4. I målet hade styrelseledamot T.B. deltagit i den dagliga driften i ett bolag vars ekonomi drabbades av svårigheter under 2012 och 2013. Bolagets checkkredit drogs in och bankkontona spärrades 10 oktober 2013, vilket medförde en oförmåga att betala de skatteskulder som förföll till betalning den 14 oktober 2013. Dagen därpå ansöktes om företagsrekonstruktion. Förfarandet avslutades dock utan att någon överenskommelse om ackord kom till stånd. Frågan blev således om T.B. hade förfarit

²⁸ NJA 1981 s. 1014

²⁹ NJA 1985 s. 13

³⁰ RÅ 2007 ref. 48

³¹ Svernlöv och Persson Österman (2014) s. 65

grovt oaktsam i och med att inga avvecklingsåtgärder hade vidtagits på förfallodagen. Underinstanserna ansåg att så var fallet. Motivering var att T.B. borde insett att skulden ej skulle kunna betalas i tid samt avsaknaden av avvecklingsåtgärder på skuldens förfallodag. HFD inleder sitt resonemang med en hänvisning till HFD 2016 ref. 60. Där fastslås att de objektiva förhållandena, att inga avvecklingsåtgärder påbörjats senast på skattens förfallodag, inte är tillräckliga för att grov oaktsamhet ska föreligga. I varje enskilt fall måste bland annat prövas vilka handlingsalternativ företrädaren haft att tillgå samt skälen till att vidta eller avstå från vissa åtgärder.³² Bedömningen måste dessutom ske på ett nyanserat och inte alltför restriktivt sätt.³³ HFD menar att det vid bedömningen måste beaktas vad anledningen till att skatten inte betalats är och varför avvecklingsåtgärder inte påbörjats i tid. Även omständigheter som inträffar efter förfallodagen kan, enligt HFD, ha relevans för bedömningen. En företrädare som driver bolaget vidare trots att han insett eller borde ha insett att det medför en påtaglig risk för att skatteskulden ej kommer kunna betalas ska, enligt HFD, som regel anses förfarit grovt oaktsamt. En situation då de subjektiva rekvisiten så gott som alltid uppfylls är, enligt HFD, när företrädaren medvetet tagit en risk gällande bolagets förmåga att betala skatter och avgifter innan de förfaller. Så anges fallet t.ex. vara om medel avsedda för skatter och avgifter används som riskkapital i verksamheten. En annan situation då bedömningen, enligt HFD, bör bli densamma är när företrädaren brustit i sitt ansvar att följa upp och kontrollera de ekonomiska förhållanden som är av betydelse för förmågan att uppfylla sina betalningsskyldigheter. HFD betonade dock att individuella förutsättningar och situationen i övrigt ska beaktas.

HFD framförde vidare ett antal faktorer som ska tas i beaktning vid bedömningen av vad en företrädare insett eller borde insett avseende förmågan att fullgöra sina betalningsskyldigheter. Företrädarens inflytande och bolagets ekonomiska ställning är omständigheter som kan påverka när misstanke bör fattas. Befinner sig bolaget i en utsatt ekonomisk situation är kraven att hålla sig insatt i de ekonomiska förhållandena, enligt HFD, högre. Detta för att ”erforderliga åtgärder” ska kunna vidtas i tid och vilka förutsättningar som har föranlett situationen saknar betydelse. Har de ekonomiska svårigheterna uppstått plötsligt och varit oförutsebara kan en fortsatt drift av företaget efter förfallodagen, enligt HFD, vara försvarlig, särskilt om de ekonomiska problemen uppstod kort tid innan förfallodagen. HFD bekräftar även tidigare praxis i vilken uppmaning om fortsatt drift från myndigheter kan

³² HFD 2016 ref. 60

³³ HFD 2009 ref. 72

innebära att grov oaktsamhet inte föreligger. Det måste dock fastslås att företrädaren ”gjort det som kan begäras för att försöka reda upp situationen”. HFD anförde avslutningsvis att den tid och antalet förfallodagar som förflutit kan påverka bedömningen.

Sammantaget fastställdes en i framtiden mindre sträng tillämpning av företrädaransvaret. En stor del av prejudikatet tog avstånd från den praxis som kan sägas följa av RÅ 2007 ref. 48. Krav klargjordes på att en nyanserad prövning krävs och att förhållanden efter den ursprungliga förfallodagen ska beaktas. Det framstår dock som att HFD även satte gränsen för en striktare ansvarsnivå. Har företrädaren vidtagit eller underlåtit att vidta vissa åtgärder så ska företrädaransvar i princip alltid dömas ut. Det rör sig då om åtgärder kopplade till företrädarens insikt och vilket inflytande personen har.³⁴

2.4 Hel eller delvis befrielse

I 59 kap. 15 § SFL finns en möjlighet för företrädare att få sitt personliga betalningsansvar jämkat. Där stadgas att företrädaren helt eller delvis får befrias från sin betalningsskyldighet om särskilda skäl föreligger. Denna möjlighet till jämkning tillämpas i praktiken mycket restriktivt.³⁵ Vilka skäl som kan åberopas framgår varken av lag eller förarbeten, ledning får därför sökas efter i praxis. De omständigheter som i praxis legat till grund för befrielse är snarlika de som talar mot att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda. Resonemangen har i praxis en tendens att glida in i varandra.³⁶

I NJA 1971 s. 296 I uttalade HD sig om situationen då en företrädare är anställd utan att ha något ägarintresse. HD anförde att det ursprungliga syftet med regleringen har varit att hålla de med betydande intresse och bestämmande inflytande i bolaget ansvariga. Enligt HD bör omständigheter som dessa, då lagstiftningen tydligt träffar fel, föranleda hel eller delvis befrielse. Bedömningen blev densamma då ett begränsat aktieinnehav innebar ett väldigt begränsat inflytande. Företrädaren var snarare att betraktas som en anställd företagsledare.³⁷

³⁴ Moustou (2018) s. 246

³⁵ Statskontoret (2018) s. 40

³⁶ Skatteverket, handledning för företrädaransvar (2009) s. 40

³⁷ NJA 1972 s. 205

Enligt Forsen verkar rättsfallen på detta område tyda på att en tillämpning av 59 kap. 15 § förutsätter ett oansenligt inflytande eller intresse.³⁸

Bristande betalningsförmåga hos företrädaren är en omständighet som föreligger i de flesta företrädaransvarsmål och har därför inte ensam ansetts utgöra grund för befrielse. HD uttalade att det i praktiken skulle ”leda till att regeln, som ju är avsedd som ett undantag, skulle få karaktär av huvudregel”.³⁹ Förenat med andra särskilda omständigheter, exempelvis sjukdom och ålder, kan dock en jämkning vara för handen. En samlad bedömning kan innebära att betalningsskyldigheten framstår som oskälig.⁴⁰

Andra grunder som kan aktualisera befrielse är att företrädaren gjort sitt yttersta för att reda upp situationen,⁴¹ samt uppmaningar från myndigheter om fortsatt drift.⁴² Bedömningen om när samhällsekonomiska och sociala skäl föreligger som motiverar fortsatt drift föreligger är helt förbehållet myndigheter.⁴³ Viss praxis har förtydligat vad som inte utgör särskilda skäl. Det har då t.ex. gällt avsaknad av egen vinning⁴⁴ och vilken hänsyn som tagits till de anställda.⁴⁵

Av särskilt intresse är HFD 2016 ref. 60, i vilket HFD bedömde att det fanns anledning att pröva om betalningsskyldigheten i det enskilda fallet kan komma i konflikt med proportionalitetsprincipen. Principen återfinns idag i 2 kap. 5§ SFL och innebär att ett beslut endast får fattas om skälen för uppväger det intrång eller men som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse. HFD menade att företrädarens ställning och agerande inom ramen för en proportionalitetsprövning ska beaktas. Beloppet det allmänna har att vinna på en full utbetalning får inte stå i klart missförhållande till betalningsskyldigheten. I en sådan situation ska beloppet sättas ned. HFD bedömde dock situationen som atypisk.⁴⁶

³⁸ Forssén (2018) s. 56

³⁹ NJA 1971 s. 296

⁴⁰ NJA 1972 s. 115

⁴¹ NJA 1973 s. 544 och NJA 1974 s. 423

⁴² NJA 1972 s. 115 II

⁴³ Forssén (2018) s. 59

⁴⁴ NJA 1972 A 19

⁴⁵ NJA 1972 s. 115 II

⁴⁶ HFD 2016 ref. 60

2.5 Anstånd till fördel för det allmänna

Beviljas ett bolag anstånd innebär det ett uppskov med betalningen och träffar även företrädaren i och med att ansvaret är solidariskt. Enligt SFL 63 kap. 2 § kan anstånd beviljas efter ansökan. Anståndet kan beviljas på olika grunder. I 63 kap. 23 § SFL stadgas en möjlighet att få uppskov med betalningsskyldigheten om det är till fördel för det allmänna. Förväntas uppskovet innebära ett bättre ekonomiskt utfall för staten så får Skatteverket bevilja det. De individuella omständigheterna ska prövas i varje fall, men bedöms det att skulden inte kommer kunna betalas är förutsättningarna inte uppfyllda.⁴⁷ Paragrafen utgör inte någon rättighet för den betalningsskyldige att få anstånd och Skatteverket kan därför återkalla ett anstånd om uppfattningen slutar vara att det är till fördel för det allmänna.⁴⁸

63 kap. 15 § SFL stadgar att en betalningsskyldig ska medges anstånd om synnerliga skäl talar för det. Vilka dessa synnerliga skäl kan vara framgår varken av lagtext eller förarbeten, däremot gäller även här att anstånd i princip endast får beviljas om det är till fördel för det allmänna.⁴⁹ Skatteverket är mindre benägna att bevilja anstånd på denna grund, jämfört med 63 kap. 23 § SFL.⁵⁰

2.6 Förfarandet avseende företrädaransvar

Enligt 59 kap. 16 § SFL ska FR på ansökan av Skatteverket besluta om företrädaransvar. Det vore ohållbart för Skatteverket att driva frågan om företrädaransvar i varje situation där det kan komma i fråga och därför finns ingen allmän skyldighet att göra ansvaret gällande. Någon anvisning finns inte kring hur Skatteverket ska göra detta urval, vilket öppnar upp för godtyckliga bedömningar.⁵¹

⁴⁷ Prop 1992/93: 198 s. 87

⁴⁸ Prop 2010/11: 165 s. 1044

⁴⁹ Prop 2010/11: 165 s. 1041

⁵⁰ Statskontoret (2018) s. 44

⁵¹ Löfgren m.fl. (2016) s. 130

Det finns även en möjlighet till förhandling mellan myndigheten och företrädaren. Förmodligen beror detta på företrädaransvarets civilrättsliga karaktär. Det enda hindret är att en överenskommelse, enligt 59 kap. 19 § SFL, inte får ingås om det med ”hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning det framstår som olämpligt från allmän synpunkt”. Överenskommelsen utgör en förlikning men resultatet blir detsamma som om hel eller delvis befrielse skulle beviljas, nämligen att betalningsskyldigheten begränsas. En förlikning kan ingås fram till dess att FR fäller sin dom.⁵²

Grunderna Skatteverket använder sig av vid en förlikning överensstämmer till stor del med de som används vid bedömningen av hel eller delvis befrielse, exempelvis bristande ägarintresse eller betalningsförmåga i kombination med andra särskilda omständigheter. I och med att det utgör en förlikning så kan grunder som inte preciserats i praxis användas. Som exempel kan nämnas att bristande betalningsförmåga, som i praxis inte ansetts utgöra särskilda skäl, här använts.⁵³

Träffas ingen överenskommelse och ärendet drivs vidare så är det upp till FR att döma. I de fall där företrädaren valt att inte yttra sig i domstolsprocessen har en stickprovsundersökning visat att det dömdes till Skatteverkets fördel i 100 % av fallen. Det verkar som att domstolarna rutinmässigt utgår från materialet i Skatteverkets ansökan. Yttrar sig däremot företrädaren har betalningsskyldigheten jämkats i 2 av 25 fall. Detta kan ses som en svag indikation på att det är till företrädarens fördel att yttra sig i ärendet. Framförallt kan detta sägas gälla då muntlig förhandling förekommit, båda situationerna där belopp jämkades skedde till följd av muntlig förhandling.⁵⁴ Muntlig förhandling ska endast ske om företrädaren begär det och företrädaren ska upplysas om denna rätt, enligt 59 kap. 18 § 1-2 st. SFL.

Personligt betalningsansvar kan göras gällande så länge fordran inte preskriberats för bolaget, enligt av 59 kap. 27 § SFL. Har väl talan om företrädaransvar väckts blir den dock självständig och kan således löpa bortom bolagets ursprungliga preskriptionsdatum.⁵⁵ Enligt 59 kap. 21 § SFL har en företrädare, som betalat det belopp han blivit personligt betalningsskyldig för, regressrätt på den juridiska personen.

⁵² Löfgren m.fl. (2016) s. 133-134

⁵³ Statskontoret (2018) s. 38

⁵⁴ Statskontoret (2018) s. 39-40

⁵⁵ Löfgren m.fl. (2016) s. 133

2.7 Ansvar enligt ABL

Av betydelse är att det i ABL finns en liknande reglering. ABL stadgar flertalet sätt på vilka individer kan hållas personligt ansvariga, av störst vikt är dock personligt ansvar enligt tvångslikvidationsreglerna. Bestämmelserna återfinns i 25 kap. 13-17 §§ ABL. När det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet inträder en absolut aktivitetsplikt för styrelseledamöterna. Plikten innebär att styrelseledamöterna måste följa ett visst handlingsmönster eller riskera kraftiga sanktioner.⁵⁶ Styrelsen ska då genast upprätta en kontrollbalansräkning, enligt 25 kap. 13 § ABL. Om kontrollbalansräkningen visar på att bolagets kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet måste styrelsen kalla till bolagsstämma. Där ska prövas om bolaget ska gå i likvidation. Beslutar styrelsen emot likvidation ska, enligt 25 kap. 16 § ABL, frågan prövas på nytt inom åtta månader. Visar den nya kontrollbalansräkningen att bolagets kapital inte uppgår till hälften av det registrerade aktiekapitalet och stämman inte beslutat om likvidation eller revisorn inte granskat kontrollbalansräkningen ska styrelsen ansöka hos TR om ett beslut om likvidation, enligt 25 kap. 17 § ABL. Detsamma gäller om någon bolagsstämma överhuvudtaget inte hålls eller om den inte gör det i tid. Ansökan ska göras inom två veckor från det att kontrollstämman hålls, eller borde ha gjort det.

Av särskilt intresse är den praxis som behandlat vilken typ av förpliktelser som omfattas av ansvaret. HD har gjort gällande att skatteskulder inte är undantagna, de ska behandlas på samma sätt som övriga förpliktelser.⁵⁷

Lindskog menar att tre olika intressegrupper finns bakom handlingsmönstret styrelsen är bundna av. Dessa är befintliga bolagsborgenärer, tillkommande bolagsborgenärer och aktieägare. De befintliga bolagsborgenärerna är huvudsakligen intresserade av att bolaget avvecklas, vilket skulle undvika att hela kapitalet konsumeras. Detta intresse har inte tillgodosetts alls. Istället får reglernas konstruktion till följd att tillkommande

⁵⁶ Lindskog (2015) s. 17

⁵⁷ NJA 1970 s. 3 och NJA 2019 s. 19 ff.

bolagsborgenärer i god tid varnas för kapitalbrist. Aktieägarna har även fått sina intressen tillgodosedda genom den långa rådumsfristen.⁵⁸

⁵⁸ Lindskog (2015) s. 20-21

3 Kritik mot regelverket

3.1 Rättssäkerhet

Bestämmelsernas utformning och tillämpning har föranlett omfattande kritik, framförallt från näringslivet och ett antal experter inom skatterätt. Bedömningen av de subjektiva rekvisiten har, i motsats till vad dess namn antyder, i praktiken kommit att göras mot objektiva omständigheter. Prövningen blir i princip schablonstyrd och ett nästintill strikt ansvar uppstår.⁵⁹ Trots att HFD 2018 ref 4. tycktes bana väg för en mer nyanserad bedömning saknas i underrättsinstanserna spår av en sådan utveckling. Andelen mål där företrädaransvar påförts har inte minskat under en efterföljande sexmånaders-period, jämfört med hur tillämpningen skedde under en motsvarande tidsperiod som föregick HFD 2018 ref 4. I praktiken har istället företrädaransvar dömts ut i lite högre grad.⁶⁰ Den faktiska tillämpningen tycks därför inte ha påverkats av HFD 2018 ref. 4. Vid strikt ansvar sker ingen individualiserad och självständig prövning och avsaknaden av en sådan prövning vid subjektiva rekvisit är problematiskt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.⁶¹

Förekomsten av företrädaransvar inom både associations- och skatterätten har inneburit ett komplext system som gör det svårbegripligt att förstå vad som krävs av företrädarna. Enligt en undersökning svarade 60% av tillfrågade företrädare att upprättande av kontrollbalansräkning och kallelse till extra bolagsstämma är vad som krävs för att undvika personligt ansvar för förfallna skatteskulder.⁶² Som nämnts är dessa åtgärder nödvändiga när det gäller regelverket inom ramen för ABL, men saknar helt betydelse för tillämpningen av SFL. Andel företrädare som angav rätt alternativ var 16%⁶³, ett tydligt tecken på stor okunskap om regelverket. En annan undersökning visade på att 60 % av nyföretagare inte överhuvudtaget trodde att det var möjligt att påföras personligt ansvar för ett aktiebolags skatteskulder.⁶⁴ Ett skäl till okunskapen skulle kunna vara att den information som förmedlas från Skatteverket till företagen i viss mån har bedömts vara otillräcklig och i behov av att

⁵⁹ Simon-Almendal (2015) s. 228 f.

⁶⁰ Burmeister och Abdali (2019) s. 9

⁶¹ Simon-Almendal (2015) s. 229

⁶² Persson Österman och Svernlöv (2013) s. 49

⁶³ Persson Österman och Svernlöv (2013) s. 50

⁶⁴ Skatteverket (2014), *Företrädaransvar och betalningar*, s. 12

anpassas bättre för enskilda och företagare utan juridisk kompetens.⁶⁵ Svåråtkomlig information i kombination med invecklad reglering skapar stora problem ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Företrädarna kan på ett helt korrekt sätt fullfölja vad som krävs enligt ABL men ändå åläggas ansvar enligt SFL och vice versa.⁶⁶

Vad gäller möjligheten till hel eller delvis befrielse består rättssäkerhetsproblematiken framförallt i utformningen av lagtexten. Statskontoret har i sin utredning konstaterat att flexibilitet har prioriterats, på bekostnad av tydlighet. Viss praxis finns som behandlar grunder för befrielse, men överlag är det svårt att förutse vilka grunder som är tillräckliga.⁶⁷ De rättsfall som utarbetat grunderna är dessutom ofta gamla, svårförståeliga och insynen i Skatteverkets ärendehantering är bristfällig. Ingen systematisk uppföljning sker och Statskontoret kom i sin utredningen fram till ”att det inte går att över tid och systematiskt säkerställa rättssäkerhet och förutsebarhet i handläggningen av ärenden om företrädaransvar”.⁶⁸ I praktiken har dessutom domstolen ofta endast tillgång till de uppgifter som Skatteverket tagit fram när beslutet ska fattas. Detta försvårar möjligheten till en nyanserad prövning och omständigheterna som talar för befrielse riskerar att inte nå fram. Möjligheten till muntlig förhandling finns, men av olika skäl är det mer förekommande med endast skriftlig sådan. Av rättssäkerhetsskäl kan därför tänkas att det ska göras obligatoriskt med muntlig förhandling.⁶⁹

3.1.1 Företagsamhet

Det praktiskt taget strikta ansvaret medför en rad skyldigheter vilka är svåra att fullfölja och som vid ett misslyckande kan innebära personligt ansvar för förfallna skatteskulder. Det är inte tillräckligt att vara medveten om bolagets samtliga skatteskulder. I och med den strikta kritiska tidspunkten är det även nödvändigt att känna till förfallodagen för samtliga skatteskulder. Då prövningen sker utan någon egentlig subjektiv bedömning av huruvida uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger är det av största vikt för företrädare att, dels kontrollera att skatteskulderna är beräknade på rätt sätt, dels säkerställa att skulderna de facto inbetalats.⁷⁰ Följden av att ha ett system som är så strikt är att företag som fortfarande är

⁶⁵ Statskontoret (2018) s. 54

⁶⁶ Svernlöv och Persson Österman (2014) s. 64

⁶⁷ Statskontoret (2018) s. 40

⁶⁸ Statskontoret (2018) s. 43

⁶⁹ Simon-Almendal (2015) s. 231

⁷⁰ Persson Österman och Svernlöv (2013) s. 73

livskraftiga inte har något annat val än att avvecklas så fort en skatteskuld inte kommer kunna betalas vid dess förfallodag. Svårigheterna med att vidta tillräckliga åtgärder för att undkomma personligt ansvar innebär en avskräckande effekt hos företagare. Hotet om personlig betalningsskyldighet kan få företag att avvecklas tidigare än nödvändigt och på så sätt hämma företagande, särskilt med tanke på att det saknas en övre beloppsgräns. Möjligheten att jämka efter att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda sker som nämnt genom hel eller delvis befrielse. Bestämmelsen tillämpas dock väldigt restriktivt, vilket styrkts av en granskning av domar från KR.⁷¹ Simon-Almendal anser att tillämpningen i domstol sker striktare än vad bestämmelsens ordalydelse medger, samt att avsaknaden av en nyanserad prövning vid bedömningen av de subjektiva rekvisiteterna i vart fall borde medföra en större möjlighet till befrielse.⁷² Det sätt på vilket bestämmelserna tillämpas innebär en risk för att livskraftiga företag avvecklas i onödan. Detta styrks av en enkätundersökning som pekar på att en sådan risk förekommer.⁷³

3.2 Föreslagna lösningar

Riksdagen har på senare tid uppmärksammat kritiken och gav därför regeringen i uppdrag att se över företrädaransvaret. Syftet var att få undersökt om ”reglerna tillämpas för hårt och om de bör ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan”.⁷⁴ Regeringen gav Statskontoret i uppdrag att författa en rapport. Regeringen begränsade uppdraget till bestämmelserna om hel eller delvis befrielse och om anstånd var i behov av förändring. Denna avgränsning har kritiserats.⁷⁵

Statskontorets arbete resulterade i ett antal förslag. Statskontoret framförde att befrielsegrunderna borde förtydligas, utan att närmare ange på vilket sätt. Det föreslogs att antingen Skatteverket genom sin webbplats ger exempel eller dessa preciseras genom lagstiftning.⁷⁶ Skatteverket har anfört att en sådan lista skulle riskera att utvecklingen av nya

⁷¹ Statskontoret (2018) s. 40

⁷² Simon-Almendal (2015) s. 231

⁷³ Statskontoret (2018) s. 58

⁷⁴ Bet. 2014/15 SkU20

⁷⁵ Larsson och Kristofersson (2019) s. 115

⁷⁶ Statskontoret (2018) s. 61-62

grunder i praxis skulle komma att begränsas.⁷⁷ Vidare angav Statskontoret flera tänkbara sätt att öka informationstillgången, framförallt att Skatteverket borde förbättra informationen som myndigheten ger ut.⁷⁸ Gällande anstånd såg Statskontoret inte tillräckliga skäl som talar för en ändring av bestämmelserna. I det fall regeringen skulle se ett behov av förändring väljer Statskontoret ändå att spekulera i hur det kan ske. Ett tänkbart alternativ, enligt Statskontoret, är att sänka tröskeln från ”till fördel för det allmänna” till ”inte är till nackdel för det allmänna”. Skatteverkets utrymme att göra mer generösa bedömningar skulle då öka. Dessa är för Statskontoret tänkbara lösningar för problemet med att vissa livskraftiga företag avvecklas i onödan.⁷⁹

Larsson och Kristofersson delar Statskontorets uppfattning att anståndsreglerna inte behöver ändras. Det skulle strida mot syftet att tillämpa regler till förmån för den enskilde, istället för det allmänna. En möjlig lösning skulle vara införandet av en ny regel som bättre träffar syftet.⁸⁰

⁷⁷ Statskontoret (2018) s. 61

⁷⁸ Statskontoret (2018) s. 65-66

⁷⁹ Statskontoret (2018) s. 66-67

⁸⁰ Larsson och Kristofersson (2019) s. 117-118

4 Diskussion

Företrädaransvaret i dess nuvarande form är bristfälligt. Denna uppfattning tycks till och med delas av lagstiftaren i och med dess uppdrag till regeringen att se över regelverket. Regeringen verkar dock fortsatt obenägna att ändra på utformningen av de subjektiva rekvisiten.

Statskontorets uppdrag att endast undersöka bestämmelserna om befrielse och anstånd tyder starkt på detta, vilket ur kritikernas perspektiv måste anses beklagligt. Att de subjektiva rekvisiten i praktiken inneburit ett nästintill strikt ansvar har utgjort den kraftigaste kritiken. Trots flertalet prejudikat, senast HFD 2018 ref. 4, som betonat betydelsen av en nyanserad prövning åläggs företrädare i väldigt hög grad personligt betalningsansvar. Den undersökning som hittills gjorts indikerade att HFD 2018 ref. 4 inte påverkat strängheten i den praktiska tillämpningen. Huruvida så är fallet bör inte kunna avgöras förrän domarna granskats utifrån dess individuella omständigheter och skälen som ligger till grund för avgörandena.

Med tanke på förfarandets tillvägagångssätt kan även tänkas att följderna av HFD 2018 ref. 4 inte går att finna i FR:s avgöranden. Skatteverkets möjlighet att ingå överenskommelser innebär att det potentiellt träffats fler sådana än innan avgörandet. Någon närmare granskning i Skatteverkets ingångna överenskommelser tycks ännu inte ha företagits. Om Skatteverket på grund av senaste praxis ingått överenskommelser eller överhuvudtaget inte väckt talan om företrädaransvar så märks naturligtvis inga förändringar i FR:s avgöranden. Därutöver måste påminnas om att Skatteverket inte har någon skyldighet att driva ett sådant ärende och det skulle kunna vara så att myndigheten till följd av HFD 2018 ref 4 valt att inleda färre ärenden än innan.

Den påverkan HFD 2018 ref. 4 haft framstår ändå som minimal, om ens befintlig. Detta innebär att regleringen förblivit rättsosäker och negativt för företagande. Frågan blir därför om en omarbetning av de subjektiva rekvisiten verkligen åtgärdar företrädaransvarets brister. Möjligtvis skulle en förändring på lagstiftningsnivå få större effekt, men regeringens inställning antyder att en sådan utveckling ligger långt fram i tiden, om den överhuvudtaget sker. De av Statskontoret föreslagna åtgärderna är, ur ett tidsperspektiv, ett mer realistiskt alternativ. Dessa förslag syftar framförallt till att begränsa rättssäkerhetsproblematiken. Statskontorets bedömning är att endast tillämpningen av anståndsbestämmelserna har en viss företagshämmande effekt, men att den inte är tillräcklig för att motivera en ändring. De

ändringar som ändå föreslagits i det fall regeringen skulle vara av en annan uppfattning är relativt försiktiga. Att sänka tröskeln till ”inte till nackdel för det allmänna” verkar på ytan innebära en ökning av beviljade anstånd, men det är långt ifrån säkert att det reflekteras i den faktiska tillämpningen. I slutändan kommer prövningen gälla om anståndet innebär en ökad möjlighet för staten att få skatteskulden inbetald. Distinktionen mellan vad som är till fördel och vad som inte är till nackdel för staten förefaller inte vara särskilt stor. Det är svårt att tänka sig att tillräckligt många befinner sig i detta gränsland för att det ska få någon betydelsefull verkan. Dessutom, som nämnts tidigare, strider det mot syftet med anståndsbestämmelserna.

Gällande befrielse är Statskontorets främsta föreslagna förändring att grunderna ska exemplifieras, antingen genom Skatteverkets webbplats eller genom lagstiftning. Att någon exempellista ännu inte förmedlats genom Skatteverket är märkligt, myndigheten menar att det skulle innebära en mindre flexibilitet i utarbetandet av nya grunder. Någon sådan motsättning föreligger dock uppenbarligen inte alls och det kan ifrågasättas om det verkligen är lämpligt att Skatteverket samtidigt är både motpart och den främsta källan för företrädare att inhämta information.

Samtliga förslag från Statskontoret ämnar begränsa rättssäkerhetsproblematiken och det väcker egentligen ingen större förvåning. Utan att beakta systemet i dess helhet framstår det inte som tillräckligt strikt för rättfärdiga åtgärder som behandlar företagssamhetsproblematiken. Det framstår ändå som märkligt med tanke på Statskontorets uppfattning att befrielsegrunderna är rättssäkra på det sätt att befrielse i princip nästan aldrig beviljas.

HFD 2016 ref. 60 har, åtminstone i teorin, inneburit en intressant utveckling gällande befrielsegrunderna. Avsaknaden av en beloppsgräns är, enligt min uppfattning, ett av de främsta skälen till kritiken om att företrädaransvaret hämmar företagande. Insikten att ett personligt betalningsansvar inte har något tak måste medföra en väldig försiktighet i att ta risker med bolaget. Möjligheten att använda sig av proportionalitetsprincipen innebär något som liknar en beloppsgräns, visserligen inte något bestämt och helt pålitligt belopp. Denna flexibilitet behöver dock inte vara dålig, det medför att taket kan anpassas utifrån de individuella omständigheter. Så länge principen i praktiken tillämpas konsekvent och företrädarna kan förlita sig på att de inte blir ådömda ett oproportionerligt belopp så skulle det

åtgärda en stor del av problematiken. Så förefaller dock inte vara fallet. I FR märks det tydligast med tanke på att beloppet i princip aldrig jämkas. Det går dock naturligtvis inte att avgöra huruvida principen används i tillräcklig utsträckning utan en djupare analys av de domar som ligger till grund för Statskontorets utredning. I vilken omfattning den tillämpas när Skatteverket medger befrielse är ännu svårare att utreda, på grund av den bristande insynen i myndighetens ärendehantering. Med tanke på att HFD bedömde det som en ”abnorm” situation så kan dock förutsättas att principen inte kommer nyttjas särskilt ofta i praktiken. Den naturliga lösningen borde därför vara införandet av ett tak i en ny bestämmelse, som företrädarna i betydligt större utsträckning kan förlita sig på.

Problemet tycks ha visst samband med avsaknaden av obligatorisk muntlig förhandling. I och med att muntlig förhandling visat sig ha betydelse för om befrielse ska beviljas så borde det förekomma i varje mål. Det skulle förmodligen även medföra en ökad användning av proportionalitetsprincipen och därmed minska behovet av en separat regel som begränsar det högsta beloppet en företrädare kan ådömas. Största fördelen skulle dock vara en ökad rättssäkerhet. Det är i dagsläget djupt problematiskt att företrädare kan påföras ett obegränsat belopp samtidigt som okunskapen om hur företrädaransvaret tillämpas är så stort. De allra flesta är förmodligen ovetandes om vilken påverkan en muntlig förhandling kan ha på FR:s avgörande.

Det verkar som att förekomsten av två olika regelverk för att hantera samma skatteskuld är en bidragande faktor till den okunskap som finns om det skatterättsliga företrädaransvaret. De två parallella systemen är för komplexa. Vissa har hävdade att ansvaret i SFL är överflödigt och att det bästa alternativet vore att det helt avskaffades. De intressen som de olika regleringarna valt att prioritera är dock helt olika. ABL tar relativt stor hänsyn till aktieägarna, i och med den långa tidsfristen som kan bli flera månader, medans befintliga bolagsborgenärers intressen inte tas hänsyn till. I SFL är läget det motsatta. Dessutom kan inte ansvar utkrävas enligt ABL om företrädaren inte varit försumlig, vilket måste anses utgöra ett lägre krav än grov oaktsamhet i SFL. Slutligen bör nämnas att de olika handlingsmönster som måste iakttagas utgörs av helt annorlunda åtgärder.

I praktiken skulle att avskaffande av företrädaransvaret i SFL vara alltför riskfylld. Det är i dagsläget alldeles för osäkert vad effekterna av en sådan extrem omarbetning skulle innebära. Skillnaderna mellan regelverken och intressena de bevakar är så betydande att

konsekvenserna i praktiken skulle bli omfattande. Förslagsvis skulle en utredning kunna tillsättas, men innan en sådan får det anses omöjligt att med säkerhet hävda det som bästa lösningen.

4.1 Avslutande tankar

Det råder en konflikt om hur bristerna med företrädaransvaret bäst åtgärdas. Å ena sidan, regeringen som verkar beredda att möjligtvis justera bestämmelserna om befrielse och anstånd. Å andra sidan, kritikerna som framför allt utpekat de subjektiva rekvisiten som källan till den otillfredsställande tillämpningen. Det är olyckligt att Statskontoret inte gavs ett vidare uppdrag, men deras uppmaning till bättre insikt i Skatteverkets ärendehantering är av stor vikt. Avsaknaden av en sådan insikt omöjliggör, enligt min mening, en komplett överblick av vilken påverkan HFD 2016 ref. 60 och HFD 2018 ref. 4 har haft. Det bör således bli första steget i en lång process, som redan pågått alltför länge.. Av största betydelse i dagsläget är därför att befrielsegrunderna tydliggörs och att insynen i Skatteverkets ärendehantering förbättras. Först därefter är det tänkbart att utreda om tillräckligt stora problem föreligger för att berättiga en lagändring och hur den bäst sker.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck Sverige

Prop. 1992/93:198 Om indrivning av statliga fordringar m.m.

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

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

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

SOU 2002:8 Företrädaransvar

Bet. 2014/15:SkU20

Litteratur

Forssén, Björn (2018), 'Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer', 2. Uppl [Elektronisk resurs]., Melker Förlag

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod. I Juridisk metodlära', Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Uppl., 2, Studentlitteratur, Lund

Larsson, Ylva och Kristoffersson, Eleonor (2019), 'Skatterättsligt företrädaransvar och Statskontorets utredning igen', Skattenytt s. 105

Lindskog, Stefan (2015), Kapitalbrist i aktiebolag: kommentarer till kap. 25:13-20 ABL, 2. Uppl., Norstedts juridik

Löfgren, Kent m. fl (2016), Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd. 6. uppl., Wolters Kluwer Sverige, Stockholm

Moustou, Stephanie (2016), 'Kommentar till HFD 2015 ref. 58, dom om företrädaransvar i samband med företagsrekonstruktion.' Skattenytt s. 592

Moustou, Stephanie (2018), 'Företrädaransvaret förtydligas i oaktsamhetsfallen – Kommentar till HFDs avgöranden 2018-01-15 i mål 3544-16 samt 3547-16' Skattenytt s. 241

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

Svernlöv, Carl och Persson Österman, Roger (2014), 'Skatterättsligt företrädaransvar – Fiskal gräddfil utan legitimitet?' Skattenytt s. 53

Rapporter, utredningar m.m.

Burmeister, Jari och Abdali, Hussein (2019), 'Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna' Skeppsbron Skatt, Svenskt Näringsliv Service AB

Persson Österman, Roger och Svernlöv, Carl, 'Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?

https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/skatterattsligforetradaransvarpdf_573740.html/BINARY/Skatter%C3%A4ttsligt%20f%C3%B6retr%C3%A4daransvar.pdf (besökt 2019-05-17)

Skatteverket, Rättslig vägledning, 'Legal företrädare'

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326572.html#h-Handelsbolag> (besökt 2019-05-13).

Statskontoret, 'Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd', 2018:14

Rättsfallsförteckning

HD

NJA 1969 s. 326
NJÄ 1970 s. 3
NJÄ 1971 s. 296
NJÄ 1972 s. 115 I-II
NJÄ 1972 s. 205
NJÄ 1973 s. 544
NJÄ 1974 s. 297
NJÄ 1974 s. 423
NJÄ 1977 s. 711
NJÄ 1979 s. 555
NJÄ 1981 s. 1014
NJÄ 1985 s. 13
NJÄ 1994 s. 170
NJÄ 2016 ref. 60
NJÄ 2019 s. 19

HFD

RÅ 2007 ref. 48.
HFD 2009 ref. 72.
HFD 2015 ref. 58
HFD 2016 ref. 60
HFD 2018 ref. 4