



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska institutionen
Höstterminen 2023

Examensarbete i civilrätt, särskilt skatterätt
30 högskolepoäng

Det skatterättsliga företrädaransvaret

En diskussion utifrån SOU 2020:60

Representative tax liability: a discussion based on SOU 2020:60

Författare: Per-Emil Wallberg

Handledare: Professor Daniel Stattin



Innehållsförteckning

1. Inledning.....	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Frågeställning.....	7
1.3 Avgränsningar.....	8
1.4 Metod.....	8
1.5 Arbetets fortsatta disposition.....	9
2. Företrädaransvarets historik.....	10
2.1 Lagstiftarens syn på företrädaransvar i ABL.....	10
2.2 Bakgrunden till det skatterättsliga företrädaransvaret.....	10
2.3 Det skatterättsliga företrädaransvarets fortsatta utveckling.....	12
2.4 Diskussion.....	16
3. Företrädaransvar i ABL.....	18
3.1 Inledning.....	18
3.2 Tvångslikvidation vid kapitalbrist.....	19
3.2.1 Skäl att anta att kapitalbrist föreligger.....	19
3.2.2 Kontrollstämmor och likvidation.....	20
3.3 Aktiebolagslagens regler om personligt ansvar.....	21
3.3.1 Personligt ansvar vid andra fall än tvångslikvidation på grund av kapitalbrist...	21
3.3.2 KBR-ansvar för bolagets företrädare.....	22
3.3.3 KBR-ansvar för aktieägare.....	24
3.3.4 Ansvarsperiodens slut.....	25
3.3.5 Regressrätt.....	25
3.3.6 Preskription.....	26
3.4 Skadestandsregler.....	27
3.5 Ansvarsgenombrott.....	28
3.6 Diskussion.....	30
4. Det skatterättsliga företrädaransvaret.....	31
4.1 Inledning.....	31
4.2 Ansvarssubjekt.....	32
4.2.1 Inledning.....	32
4.2.2 Legal företrädare.....	32
4.2.3 Faktisk företrädare.....	33
4.2.4 Betydelsen av väsentligt ekonomiskt intresse.....	34
4.2.5 Aktieägares ansvar.....	35
4.3 Ansvarets omfattning.....	36
4.3.1 Inledning.....	36
4.3.2 Skatteavdrag med fel belopp och anmälan om F-skatt.....	37
4.3.3 Ingen inbetalning av skatt eller avgift.....	37
4.3.4 Moms och punktskatt.....	38
4.3.5 Ansvarsperiod.....	39
4.3.6 Regressrätt.....	39

4.3.7	<i>Preskription</i>	40
4.4	Hinder mot skatterättsligt företrädaransvar.....	41
4.4.1	<i>Verksamma åtgärder</i>	41
4.4.2	<i>Anstånd med betalning av skatt</i>	41
4.5	Sammanfattning och jämförelse med KBR-ansvaret.....	43
4.6	Förhållandet mellan KBR-ansvar och skatterättsligt företrädaransvar.....	44
5.	Särskilt om de skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit	46
5.1	Inledning.....	46
5.2	Subjektiva rekvisit för KBR-ansvar.....	46
5.2.1	<i>Inledning</i>	46
5.2.2	<i>Den omvända bevisbördans betydelse</i>	47
5.2.3	<i>Ansvarsfrihetsgrunder</i>	47
5.3	Det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit.....	49
5.3.2	<i>Uppsåt</i>	50
5.3.3	<i>Grov oaktsamhet</i>	51
5.4	Särskilda skäl.....	53
5.4.1	<i>Inledning</i>	53
5.4.2	<i>Officialprincipens betydelse</i>	54
5.4.3	<i>Innebörden av särskilda skäl</i>	54
5.5	Sammanfattning och jämförelse av företrädaransvarens subjektiva rekvisit.....	56
6.	Diskussion kring gällande rätt	57
6.1	Kritik mot gällande rätt.....	57
6.1.1	<i>Reglernas konkursdrivande karaktär</i>	57
6.1.2	<i>De subjektiva rekvisiten och befrielsegrunder</i>	59
6.1.3	<i>Legalitet</i>	61
6.1.4	<i>Omotiverad speciallagstiftning</i>	63
6.2	Lagstiftarens syn på kritiken.....	64
6.2.1	<i>Inledning samt skälen bakom utredningen</i>	64
6.2.2	<i>De subjektiva rekvisiten och befrielsegrunder</i>	65
6.2.3	<i>Avsaknad av rådrumsfrist och anstånd som hinder</i>	67
6.2.4	<i>Sammanfattning</i>	69
6.3	Analys av utredningens förslag och de lege ferenda.....	70
6.3.1	<i>Inledning</i>	70
6.3.2	<i>Förslaget angående rådrumsfrist</i>	70
6.3.3	<i>Förslagen angående de subjektiva rekvisiten samt befrielseregeln</i>	72
6.3.4	<i>Förslagets inverkan på reglernas legalitet</i>	74
7.	Sammanfattning och avslutande synpunkter	75
	Käll- och litteraturförteckning	77
	Offentligt tryck.....	77
	<i>Propositioner</i>	77
	<i>Statliga offentliga utredningar</i>	77
	Litteratur.....	78
	Rättsfallsförteckning.....	80
	<i>Rättsfall från Högsta domstolen</i>	80

<i>Rättsfall från Regeringsrätten/Högsta förvaltningsdomstolen</i>	81
<i>Rättsfall från Hovrätter</i>	82
<i>Rättsfall från Kammarrätter</i>	82
Övrigt.....	82
Internetkällor.....	83
<i>Rättslig vägledning, Skatteverket</i>	83
<i>Lagkommentarer</i>	83

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Även om det var först i 1848 års aktiebolagslag som aktieägares begränsade ansvar kodifierades i Sverige så kan spår av idéerna om delägares ansvarsfrihet för ett bolags skulder identifieras mycket tidigare. Dessa principer kan nämligen spåras tillbaka till de handelskompanier som bildades under 1600-talet.¹ Principerna bygger på idén att aktiebolaget, som juridisk person, äger egen rättskapacitet och partshabilitet. Ett aktiebolag kan därför ingå avtal och därtill erhålla rättigheter och förpliktelser gentemot tredje part utan att någon företrädare eller aktieägare blir rättsligt bunden, samt vara part i rättegång.²

Företrädaransvar för ett bolags skatteskulder är särskilt reglerat i skatteförfarandelagen (2011:1244) ("SFL"). Den särskilda regleringen har sin grund i att de allmänna reglerna om företrädaransvar inte ansetts vara tillräckligt effektiva gällande skatteskulder.³ Reglernas tillämpningsområde gällande vilka skulder som träffas av ansvaret har på förhållandevis kort tid utvidgats drastiskt. Med tiden har dock även det skatterättsliga företrädaransvaret kommit att ifrågasättas alltmer, inte minst gällande kravet på subjektiv täckning i form av uppsåt eller grov oaktsamhet. Detta har föranlett en statlig offentlig utredning, SOU 2020:60, där kritik gentemot gällande rätt bemöts.

1.2 Frågeställning

Denna uppsats syftar till att utreda under vilka omständigheter det skatterättsliga företrädaransvaret i SFL är tillämpligt. Särskild vikt kommer att läggas på kravet på grov oaktsamhet och på vilka sätt reglerna skiljer sig från företrädaransvarsreglerna i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551) ("ABL"). Uppsatsens ändamål är därefter att utreda huruvida gällande rätt kan anses vara tillfredsställande och väl avvägd utifrån sitt ändamål. Särskilt kommer diskuteras huruvida regleringen kan anses proportionerlig gentemot den grundläggande principen om begränsat ansvar samt dess förenlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen. Denna analys sker utifrån ett antagande att en väsentlig majoritet av bolagsföreträdare också är delägare i bolaget. Slutligen kommer

¹ Smiciklas, s 39.

² Agell m.fl. s. 59ff.

³ Se nedan 2.2.

en diskussion de lege ferenda att föras med avstamp i de uttalanden och eventuella förslag på ändringar som förts fram i SOU 2020:60.

1.3 Avgränsningar

Detta arbete kommer inte i sina analyserande delar att behandla andra sorters ansvar en företrädare kan dömas till utöver det skatterättsliga företrädaransvaret i SFL. Närbesläktade frågor såsom ansvarsgenombrott och företrädarens skadestånd kommer således att endast beröras kortfattat i illustrerande syfte. Företrädaransvarsreglerna i 25 kap. ABL kommer att beröras desto mer, dock endast i jämförande syfte. Det kommer därmed inte föras några diskussioner de lege ferenda kring dessa regler. Det straffrättsliga företrädaransvaret kommer inte att behandlas.

Framställningen kommer huvudsakligen att behandla det skatterättsliga företrädaransvaret gällande skatter och avgifter i 59 kap. 13 § SFL. Detta delvis av utrymmesskäl men framför allt för att denna bestämmelse är den i särklass mest omdiskuterade, både från utomstående kritiker samt i SOU 2020:60. Vidare kommer möjligheten till överenskommelse enligt 59 kap. 19 §, samt Europarättsliga aspekter i frågan kommer inte heller att behandlas av utrymmesskäl.⁴ Då djupgående analyser av underinstansernas beslut gällande det skatterättsliga företrädaransvaret gjorts av andra författare i närtid kommer denna uppsats att huvudsakligen referera till rättsfall från högsta instans. Vid tillfälle kommer hänvisning ske till de rapporter innehållande dessa rättsfallsanalyser.

1.4 Metod

Uppsatsen avser initialt att fastställa gällande rätt. Detta görs med fördel enligt den rättsdogmatiska metoden. Denna metod innebär att rättskällorna, det vill säga författningar, förarbeten, praxis och doktrin, tolkas och systematiseras utifrån dess innehåll. Detta då det för att fastställa gällande rätt utöver kunskap kring lagtext även krävs förståelse för regleringens bakomliggande ändamål, samt hur den tillämpas i praktiken.⁵

Uppsatsen avser därefter att kritiskt analysera gällande rätts förenlighet med dess ursprungliga syfte och för området centrala principer. Vid detta skede kommer

⁴ För diskussioner kring det skatterättsliga företrädaransvaret, möjligheten till överenskommelse och analys av gällande rätt utifrån ett Europarättsligt perspektiv hänvisas till Simon-Almendal.

⁵ Strömholm, s. 9.

diskussionen utgå från en kritisk rättsdogmatisk metod. Vid tillämpning av en kritisk rättsdogmatisk metod ställs gällande rätt mot en viss standard för att identifiera brister med den gällande ordningen.⁶ I detta arbete kommer denna standard huvudsakligen bestå av den aktiebolagsrättsliga principen om begränsat ansvar samt den skatterättsliga legalitetsprincipen. Ändamålet med den kritiska granskningen är, utöver att identifiera eventuella brister med lagstiftningen, att föranleda en diskussion de lege ferenda.

1.5 Arbetets fortsatta disposition

Uppsatsen kommer inledningsvis att behandla historiken av företrädaransvaret, såväl det allmänna som det skatterättsliga. Avsikten med detta kapitel är att identifiera de principiella byggstenar som utgör aktiebolagsrätten som den ser ut i nutid, och hur betydelsen av dessa har ökat alternativt minskat. Vidare ger den historiska tillbakablicken viss ledning i hur lagstiftare har värderat dessa principer vid stiftande av lag.

Därefter behandlas det ordinarie företrädaransvaret såsom det regleras i 25 kap. ABL. Även om uppsatsen primärt syftar till att utreda det skatterättsliga företrädaransvaret kan en djupare inblick i de allmänna reglerna därefter nyttjas både som tolkningsstöd och i jämförande syfte för att besvara uppsatsens frågeställning. För att få full förståelse för det allmänna företrädaransvarets räckvidd kommer ämnen som tvångslikvidation, skadestånd och ansvarsgenombrott att beröras.

Därefter följer ett kapitel om det skatterättsliga företrädaransvaret i sin helhet. Syftet är i första hand att tolka och fastställa gällande rätt. Vid möjlighet kommer det skatterättsliga företrädaransvaret även att jämföras med det allmänna företrädaransvaret och de motiv och principer som ligger bakom detta. De subjektiva rekvisiten, som är av huvudsaklig fokus för denna uppsats, kommer att behandlas i ett separat efterföljande kapitel.

Mot slutet av framställningen tillägnas ett kapitel den rådande diskussionen kring gällande rätt. Här kommer dels kritik från andra författare, och dels lagstiftarens inställning till denna kritik att framställas. Dessutom kommer mina egna tankar att presenteras och jämföras med de uttalandet och förslag som förs fram i SOU 2020:60, vilket därefter mynnar ut i en slutsats de lege ferenda. Slutligen avslutas arbetet med ett kort, sammanfattande kapitel.

⁶ Hjertstedt s. 170f.

2. Företrädaransvarets historik

2.1 Lagstiftarens syn på företrädaransvar i ABL

Något som varit konstant i samtliga upplagor av den svenska aktiebolagslagen är grundidén om ansvarsfrihet för styrelse och verkställande direktör samt att aktieägare inte ansvarar för mer än sitt eget tillskjutna kapital. Av 1848 års aktiebolag framgår följande:

“ 21 §. Utom i de fall nu sagda äro skall aktieegare i aktiebolag, för hvilket bolagsordning blifvit i föreskrifven ordning fastställd och kungjord, ej vara förbunden till ansvar för aktiebolagets skulder med mera, än en hvar i aktiebolaget insatt eller genom aktieteckning åtagit sig att insätta, utan så är att han, genom särskild, skriftligen utfärdad förbindelse ytterligare ansvarighet sig åtagit.”

Ansvarsfriheten begränsades enligt 20 § vid alla sorters överträdelser av bolagsordningen som inte var av straffrättslig art och gällde såväl styrelseledamöter som aktieägare.⁷ Bestämmelsen talar om att det som ska ersättas är den skada som överträdelser innebär, vilket rimligtvis bör avse bland annat alla former av skulder som bolaget åtar sig till följd av överträdelser. Det bör alltså inte ha fordrats en ren förmögenhetsskada på grund av brott gentemot annan.

Bestämmelser om företrädaransvar skulle senare utvecklas till att vara tätt kopplade till bestämmelser om likvidation. Denna koppling ansågs naturlig, då reglerna om att det bundna kapitalet skall ersätta delägarnas personliga ansvarighet för bolagets skulder så bör ett aktiebolag ej utan ansvar för delägarna och bolagsorganen kunna fortsätta sin verksamhet, om aktiekapitalet helt eller till väsentliga delar ej längre är täckt av tillgångar.⁸

2.2 Bakgrunden till det skatterättsliga företrädaransvaret

Redan innan de första reglerna kring skatterättsligt företrädaransvar fanns regler i *uppbördslagen (1953:272)* (“UBL”) som innebar att en arbetsgivare kunde bli personligt betalningsansvarig för en anställds skatteskulder. Dessa regler, tillsammans med motsvarande skatterättsliga bestämmelser, avsåg att hindra ett förfarande där

⁷ Motioner i första kammaren n:o 3 med förslag till lag om aktiebolag, s. 8.

⁸ Jfr SOU 1971 s. 327.

arbetsgivare inte betalar in skatt som dragits av för arbetstagarens räkning.⁹ Detta tidiga regelverk, som var resultatet av att det källskattesystem som infördes år 1947 missbrukats av arbetsgivare¹⁰, kan närmast liknas vid ett sorts företrädaransvar. Bara ett fåtal år efter reglernas införande skulle dock stora brister identifieras och en utredning tillsattes för att stärka statens ställning som borgenär.

I den aktuella utredningen framlades att stora skatteförluster förekom, och att förlusterna i allra störst grad kunde hänföras till aktiebolagen. Detta ansågs vara en följd av att aktiebolagsbildning blivit allt vanligare, varav många av dessa var fåmansbolag. Man hade observerat att många sådana fortsatt sin verksamhet långt efter det att bolaget enligt gällande aktiebolagslagstiftning bort likvideras, vilket föranlett omfattande förluster för staten.¹¹ Utredningen konstaterade visserligen att dåvarande företrädaransvarsregler i 1944 års aktiebolagslag även bör innefatta innehållen obetald källskatt. Denna reglering ansågs dock inte tillräckligt tillförlitlig, framför allt av praktiska skäl. Det var nämligen ovanligt att en sådan grundlig undersökning kring när ett bolag bort ha trätt i likvidation samt huruvida företrädare handlat på ett sådant sätt som skulle utlösa företrädaransvar kunde göras i rätt tid, eller i vissa fall alls. Detta då en sådan undersökning förutsatte att konkurskostnader var täckta, något som var ovanligt i de fall ett bolag fortsatt driva sin verksamhet i strid med lag.¹²

Resultatet blev ett införande av ett skatterättsligt företrädaransvar som på många sätt påminner om dagens regelverk. Regeln infördes först i *uppbördsförordningen (1967:626)* men kunde från år 1975 hittas i 77 a § UBL.¹³ Numera kunde även företrädare för ett bolag bli solidariskt ansvarig jämte arbetsgivare om avdragen skatt undanhållits med uppsåt eller av grov oaktsamhet. Förelåg särskilda skäl kunde betalningsskyldigheten jämkas eller efterges. Rekvisiten var snarlika den straffbestämmelse som kunde hittas i 81 § UBL. Detta motiverades med att det ansågs lämpligt att det skatterättsliga företrädaransvaret endast skulle kunna utlösas om den berörda företrädaren även var straffbar enligt den straffrättsliga regeln.¹⁴ Detta kan anses förklara de förhållandevis stränga subjektiva rekvisiten, nämligen att det åtminstone ska

⁹ Löfgren m.fl. s. 103.

¹⁰ Persson, Östermann, Nyquist s. 86f.

¹¹ SOU 1965:23 s. 181.

¹² A.SOU s. 184.

¹³ Forssén s. 19.

¹⁴ SOU 1965:23 s. 187.

föreligga grov oaktsamhet. Detta trots hur angeläget det ansågs vara att åtgärda rådande problem, vilket kan anses tala för ett synsätt där skatterättsligt företrädaransvar ska vara en sista utväg snarare än något vanligt förekommande. Detta får också anses vara förenligt med de grundläggande principer som aktiebolaget som associationsform bygger på.

2.3 Det skatterättsliga företrädaransvarets fortsatta utveckling

Det skatterättsliga företrädaransvaret har därefter utvecklats. Utvecklingen har främst avsett vilka sorters skatter som omfattas av ansvaret. Till skillnad från dagens regler avsåg bestämmelsen i UBL inledningsvis endast avdragen källskatt. Vid tidigt 1980-tal hade företrädaransvaret utökats till att omfatta mervärdesskatter, punktskatter, arbetsgivaravgifter samt ersättningar för vissa uppdrag. Dessa regler kunde hittas i diverse speciallagstiftningar såsom mervärdesskattelagstiftningen.¹⁵ Noterbart är att bolagsskatten inte vid detta läge omfattades av det skatterättsliga företrädaransvaret. År 1997 gjordes återigen stora ändringar gällande det skatterättsliga företrädaransvaret. Detta genom stiftandet av den numera upphävda skattebetalningslagen (1997:483) ("SBL"). I samband med detta upphävdes UBL. Av särskilt intresse är dels utvidgningen av företrädaransvarets tillämpningsområde, men framför allt de diskussioner som fördes kring ansvarets subjektiva rekvisit.

Gällande tillämpningsområdet hade, som nämnts ovan, bolagets inkomstskatt inte omfattats av det skatterättsliga företrädaransvaret före SBL. Detta skulle ändras genom 12 kap. 6 § SBL som bland annat tog sikte på all skatt som den juridiska personen var skyldig att betala enligt SBL. Eftersom SBL i övrigt medfört stora ändringar gällande skattebetalningsförfarandet¹⁶ innebar bestämmelsen att även bolagsskatten numera omfattades av företrädaransvaret. Detta var ingen tillfällighet, av förarbeten framgår tydligt att man ej ansett det tidigare regelverket som heltäckande.¹⁷ Man såg dessutom faror i det då gällande rättsläget att skattskyldiga skulle utnyttja ett ej komplett regelverk genom att agera annorlunda beroende på om den aktuella skatteinbetalningen omfattades av företrädaransvar eller ej.¹⁸

¹⁵ SOU 1983:23 s. 98.

¹⁶ Bland annat genom införandet av skattekontot, jfr prop. 1996/97:100 del 1 s. 264-268.

¹⁷ A.prop. s. 446.

¹⁸ A.prop. s. 449.

En ändring som skulle visa sig avsevärt mycket mer kontroversiell hos diverse remissinstanser var den föreslagna ändringen till de subjektiva rekvisiten. Den tillsatta utredningen hade nämligen föreslagit att de subjektiva förutsättningarna för skatterättsligt företrädaransvar, uppsåt eller grov oaktsamhet, skulle ersättas av objektiva rekvisit. Detta samtidigt som det inte skulle ske någon förändring av ansvarets förutsättningar. Två huvudsakliga argument för en sådan ändring framfördes. Man menade dels att den föreslagna lydelsen skulle vara mer förutsägbar och lättöverskådlig för den enskilde.¹⁹ Det andra argumentet, som närmast får ses som att vara av lagteknisk natur, var att regeln i 81 § i numera upphävda UBL slopats och inte fått en ny motsvarande bestämmelse. Då denna bestämmelse haft stor inverkan på utformningen av företrädaransvarsregeln och dess subjektiva rekvisit i UBL²⁰ ansågs den gamla utformningen numera framstå som onaturlig.²¹ Flertalet remissinstanser riktade kritik mot ändringen. Framför allt framfördes att regeringens tanke, att en såpass stor ändring gällande lagens ordalydelse inte skulle påverka lagens tillämpningsområde, sannolikt inte skulle falla in på det sätt regeringen tänkt. I stället torde en sådan förändring innebära en "klar skärpning" av betalningsansvaret vilket i sin tur skulle riskera negativ påverkan på företagares vilja att engagera sig i näringslivet.²² Trots kritiken valde regeringen att stå fast vid sitt förslag, vilket ledde till följande formulering i SBL 12 kap. 6 §:

"Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person inte i rätt tid har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt har underlåtit att betala skatt enligt denna lag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

Första stycket gäller inte, om det innan skatten skulle ha betalats har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.

Om företrädaren har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta.

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt denna paragraf."

¹⁹ A.prop s. 453.

²⁰ Se not 14.

²¹ A prop. s. 453.

²² A.prop. s. 451f.

Bestämmelsens andra stycke bestod av de objektiva rekvisit som var tillänkta att ersätta den tidigare regleringens subjektiva rekvisit utan att det skulle innebära någon ändring i sak. Det skulle dock inte dröja länge innan detta fick prövas rättsligt, i och med målet NJA 2000 s. 132. Omständigheterna i målet hade utspelat sig innan SBL, och därmed den aktuella ändringen av det skatterättsliga företrädaransvaret, trätt i kraft. Detta aktualiserade det så kallade retroaktivitetsförbudet. Det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet brukar till skillnad från i straffrätten benämnas vid sidan av och inte som en beståndsdel av legalitetsprincipen.²³ Likväl förelåg, och föreligger även idag, ett grundlagsfäst förbud mot retroaktiv beskattning i 2 kap. 10 § 2 st regeringsformen (1974:152) ("RF"). Bestämmelsen kan kortfattat sägas innebära att beskattning endast får ske om det föreligger stöd i lag som var gällande vid tidpunkten då skatteskulden förfallit till betalning. För att den nya bestämmelsen i 12 kap. 6 § SBL skulle kunna tillämpas i målet krävdes därför att resultatet av en sådan tillämpning inte skulle innebära en sämre utgång för den skattskyldige än enligt tidigare regler i UBL. Denna omständighet gav HD skäl att mer noggrant jämföra de olika bestämmelserna.

HD konstaterade i målet att det förelåg väsentliga skillnader i den nya regleringen i jämförelse med den gamla. Framför allt den nya regelns andra stycke, som tog sikte på då en företrädare kunde befrias om han eller hon före skattens förfallotidpunkt vidtagit särskilda åtgärder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen, i allt högre grad framstod som en undantagsregel till skillnad från den tidigare regleringens subjektiva rekvisit. Dessutom kunde detta stycke knappast anses motsvara samtliga av de möjliga situationer där de subjektiva rekvisiten tidigare kunnat leda till befrielse, och inte heller det fjärde styckets allmänna ordalag kunde anses tillräcklig för att HD med säkerhet skulle kunna fastställa att rättsläget inte ändrats till följd av den nya regleringen. HD:s slutsats blev att bestämmelsen genom sin ändrade utformning kunde ha kommit att få ett ändrat tillämpningsområde i praktiken, högst troligt till nackdel för den skattskyldige.²⁴

Till följd av NJA 2000 s. 132 valde regeringen senare samma år att ge en särskild utredare i uppdrag att återigen undersöka företrädaransvarsreglerna i SBL och huruvida dessa behövdes formuleras om. Tanken var, likt vid införandet av SBL, att tillämpningsområdet skulle vara detsamma som enligt UBL:s regler. Detta samtidigt som riksdagens skatteutskott vidhöll ställningen att 12 kap. 16 § SBL var "överlägsen

²³ Huruvida retroaktivitetsförbudet är att anse som en del av den skatterättsliga legalitetsprincipen eller ej har dock ingen betydelse för dess tillämpning. För mer läsning, se Hultqvist s. 5f.

²⁴ NJA 2000 s. 132.

de tidigare reglerna gällande tydlighet, förutsebarhet och tillämplighet”.²⁵ Utredningen skulle därefter komma att föreslå ett återinförande av de tidigare borttagna subjektiva rekvisiten. Till skillnad från 77 a § UBL föreslogs att rekvisiten skulle formuleras som ett krav på att företrädaren antingen skall ha insett eller skäligen bort inse att den aktuella skatten inte skulle kunna betalas i tid.²⁶ Utredningen klargjorde dock att förslaget överensstämde med UBL:s krav på uppsåt eller grov oaktsamhet, och att tidigare rättspraxis fortfarande kunde anses vägledande vid tolkning av rekvisiten.²⁷ Därutöver framfördes andra förslag, bland annat att mål om skatterättsligt företrädaransvar numera skulle avgöras av allmän förvaltningsdomstol som första instans.²⁸ Regeringen valde därefter att återinföra de subjektiva rekvisiten, men beslutade att återgå till den tidigare formuleringen i UBL 77 a § snarare än den av utredningen föreslagna lydelsen. Detta dels på grund av invändningar från Lagrådet men också dels med tanke på det ursprungliga syftet att återställa det tidigare rättsläget.²⁹ Därför återinfördes kravet på uppsåt eller grov oaktsamhet. Resultatet blev att bestämmelsen i 12 kap. 6 § SBL ändrades till följande:

“Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

Betalningsskyldighet är, om inte annat följer av tredje stycket, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap.

Vid ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod avses med förfallodag enligt andra stycket den förfallodag som beslutats med tillämpning av 11 kap. 2 § andra stycket. Beträffande slutlig skatt tillämpas den förfallodag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket.”

²⁵ Dir 2000:89.

²⁶ SOU 2002:8 s. 77.

²⁷ SOU 2002:8 s. 80f.

²⁸ SOU 2002:8 95.

²⁹ Prop. 2002/03:128 s. 25f.

Med detta har vi nått dagens rättsläge vad gäller det skatterättsliga företrädaransvaret. Visserligen skulle företrädaransvaret senare komma att omfatta arvs- och gåvoskatten, men eftersom denna skatt senare skulle försvinna liknar nyss nämnda bestämmelse i stort den som vi utgår från i dagsläget. Regeln har delats upp och förflyttats till skatteförfarandelagens (2011:1244) 59 kap. 12–15 §§, men i övrigt saknade Skatteförfarandeutredningen uppdrag att se över reglerna och dess tillämpning.³⁰

2.4 Diskussion

Det nyss gångna kapitlet har berört historiken bakom företrädaransvaret i ABL men framför allt det skatterättsliga företrädaransvaret. Kapitlet har av naturliga skäl inte varit syftat till att på ett uttömmande vis analysera historiken i sin helhet, utan snarare belysa hur rättsläget utvecklats och vad skälen till utvecklingen varit.

Aktiebolaget kan sammanfattningsvis sägas ha växt fram parallellt med att storleken på samhällsprojekten ökat. Stora projekt, vare sig det gällde långa resor till havs eller upprättande av en järnväg, var kostsamma och riskabla. Detta innebar både ett ökat krav på kapital och minimering av risker. Aktiebolaget var ett svar på denna efterfrågan, och man kan därför identifiera betydelsen av att inte behöva bli personligt ansvarig för ett bolags skulder redan vid de allra första prototyperna av associationsformen.

Med detta sagt identifierades tidigt att principen om frihet från personligt ansvar inte kunde vara absolut. Även i andra fall kunde aktiebolagsformen framstå som problematisk och behovet av uttrycklig reglering framgick tydligt i takt med industrialiseringen. Vid införandet av den första svenska aktiebolagslagen 1848 fanns därför undantag gällande den personliga ansvarsfriheten, vilket var en av flera skyddsmekanismer för bolagets borgenärer. Det associationsrättsliga företrädaransvaret, det vill säga de fall då en företrädare eller aktieägare blir personligt ansvarig för ett bolags skulder, skulle senare framför allt komma att omfatta situationer då dessa handlat på ett oönskat sätt i samband med att ett bolag likvideras. Detta då det först är vid detta tillfälle bolaget konstaterats sakna möjlighet till att fullfölja sina förpliktelser gentemot borgenärerna. I övriga fall förväntas bolaget kunna uppfylla sina förpliktelser, och i förevarande fall kan företrädare eller aktieägare i stället bedömas skadeståndsskyldiga gentemot bland annat borgenärer.³¹ Sammanfattningsvis kan sägas att det associationsrättsliga företrädaransvaret inte är något modernt påhitt, utan har funnits

³⁰ Simon-Almendal s. 36f.

³¹ Se nedan 3.4.

ända sedan de första kodifieringarna. Samtidigt har utgångspunkten hos lagstiftare och andra huvudsakligen verkat vara att undantag mot den grundläggande principen om personlig ansvarsfrihet ska ske restriktivt, som en sorts sista utväg för att skydda borgenärerna. Huruvida detta fortsatt anses vara fallet kommer att beröras i nästa kapitel.

Slutligen har det skatterättsliga företrädaransvaret berörts. Eftersom dessa regler är av allra störst intresse för uppsatsens frågeställning har de behandlats något mer utförligt än andra ämnen i kapitlet. Även fast närbesläktade regler infördes redan under mitten av 1950-talet skulle det dröja ytterligare cirka 20 år innan reglerna påminnande om dagens bestämmelser infördes i uppbördsförordningen och sedermera uppbördslagen. Behovet av en särskild reglering på skatterättens område motiverades med att den gällande associationsrättsliga regeln, som visserligen torde varit tillämplig, inte ansågs tillförlitlig ur praktisk synpunkt. Det framgår också tydligt att lagstiftaren, av naturliga skäl, värderade statens ställning som borgenär högt. Detta får även anses vara en viktig anledning till införandet av regleringen, även om det aldrig uttryckts att det skatterättsliga företrädaransvaret syftar till att vara strängare än de associationsrättsliga reglerna.

Utvecklingen av det skatterättsliga företrädaransvaret har huvudsakligen bestått av ett utvidgat tillämpningsområde vad gäller vilka sorters skatter som skulle omfattas. Detta har resulterat i ett regelverk där alla relevanta skatter för ett aktiebolag och berörda intressenter numera omfattas. Noterbart är att det var först vid införandet av SBL strax före millennieskiftet som reglerna utvidgades till att möjliggöra att ett bolags företrädare görs ansvarig för ej inbetald bolagsskatt. Detta omfattas numera av 59 kap. 13 § SFL som utgör den bestämmelse som är störst föremål för kritik i den nutida debatten. Även om det skatterättsliga företrädaransvaret funnits i svensk rätt betydligt längre än så går det därför att argumentera för att regelverket först blev problematiskt först vid införandet av SBL, år 1997.

Utöver detta har det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit varit föremål för ändring. Eftersom dessa ändringar inte var avsedda att på något sätt förändra rättsläget framstår dock dessa justeringar, och efterföljande återgång i syfte att bibehålla status quo, som resultatet av ifrågasättbara lagstiftningsåtgärder. Av intresse för denna uppsats bidrog dessa åtgärder dock till intressanta ställningstagande från såväl lagstiftare som rättstillämpare gällande reglernas subjektiva rekvisit, och vad effekten av ett alltför strikt regelverk kan tänkas innebära. Slutligen är det värt att notera att det

på senare tid gjorts en utredning kring det skatterättsliga företrädaransvaret.³² Eftersom utredningen, åtminstone inte ännu, resulterat i lagstiftningsåtgärder så är denna bäst lämpad att utredas och diskuteras i uppsatsens senare delar.

3. Företrädaransvar i ABL

3.1 Inledning

Huvudregeln framgår av 1 kap. 3 § ABL, nämligen att aktieägare inte har något personligt betalningsansvar för bolaget förpliktelser. Samma bestämmelse hänvisar dock till bestämmelserna om personligt betalningsansvar för aktieägare i samband med likvidationsskyldighet på grund av kapitalbrist. Därutöver finns en liknande ansvarsbestämmelse för bolagets företrädare. Det finns dessutom ett antal andra fall där en företrädare kan göras personligt betalningsansvarig för bolagets skulder men som inte på ett lika tydligt vis utgör exempel på företrädaransvar. Dessa senare exempel kommer att beröras kortfattat i avsnitt 3.3.1.

Den långtgående ansvarsfriheten för bolagets företrädare och aktieägare visualiseras genom att de i regel endast kan utlösas i de fall då ett bolag är föremål för likvidation. Detta får anses naturligt, då det är först i detta stadie som bolagets egen möjlighet att uppfylla sina förpliktelser anses vara så pass svaga att undantag görs mot principen om personlig ansvarsfrihet. Likvidation kan göras antingen frivilligt eller genom tvång. Reglerna återfinns i 25 kap. ABL och har tydlig karaktär av borgenärsskydd. Personligt ansvar enligt ABL kan utlösas huvudsakligen till följd av det förfarande som kan leda till tvångslikvidation på grund av kapitalbrist.³³ Notera dock att tvångslikvidation kan ske på andra grunder än kapitalbrist. Eftersom dessa situationer dock inte föranleder ett eventuellt företrädaransvar kommer dessa inte att behandlas i detta arbete.

Personligt betalningsansvar är i regel mer aktuellt för bolagets företrädare än för aktieägare som inte kan anses företräda bolaget, vilket får anses naturligt. Att blott äga aktier i ett bolag kan sällan anses ge samma insyn och makt som att exempelvis vara invald i bolagsstyrelsen. Detta avsnitt kommer därför först att behandla under vilka förutsättningar ett bolag eventuellt kan behöva tvångslikvideras till följd av kapitalbrist, samt vilka skyldigheter bolagets företrädare har i dessa situationer. Därefter behandlas de fall då ett bolags företrädare kan åläggas personlig betalningsskyldighet, samt när

³² SOU 2020:60.

³³ Se dock 3.3.1.

samma skyldighet kan åläggas en aktieägare som inte är företrädare för bolaget. Detta innefattar även kortare avsnitt om regler som är av praktisk betydelse, såsom regressrätt. Även reglerna bakom diverse aktörers skadeståndsskyldighet gentemot tredjeman och varför dessa regler inte kan anses reglera företrädaransvar på samma sätt, samt innehållet av den närbesläktade principen om ansvarsgenombrott och dess samband med gällande regelverk kommer att beröras. Kapitlet avslutas med en kortare sammanfattning som syftar till att fastställa omfattningen och förutsättningar för det associationsrättsliga företrädaransvaret.

3.2 Tvångslikvidation vid kapitalbrist

Tvångslikvidation på grund av kapitalbrist är strikt reglerat i lag för att skydda borgenärer.³⁴ Detta manifesteras i att en handlingsplikt uppstår för bolagets företrädare. Denna handlingsplikt uppstår inte vid andra sorters likvidationer, vilket torde vara skälet till att företrädaransvar endast kan aktualiseras i dessa fall.

Om det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet eller om det visat sig att bolaget saknar tillgångar till full betalning för en utmättningsfordran vid utmätning krävs enligt 25 kap. 13 § att styrelsen ska upprätta en kontrollbalansräkning för granskning av bolagets revisor. Vissa särskilda justeringar får göras vid beräkningen av det egna kapitalet, vilka framgår av 25 kap. 14 §. Därefter ska eventuellt upp till två kontrollstämmor hållas. Följande avsnitt avser att belysa vilka skyldigheter som styrelsens handlingsplikt kan anses innehålla.

3.2.1 Skäl att anta att kapitalbrist föreligger

Förfarandet inleds när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet eller om det visat sig att bolaget saknar tillgångar till full betalning för en utmättningsfordran vid utmätning. Rekvisitet "skäl att anta" är ett objektivt sådant, och därav läggs ingen vikt på styrelseledamöters faktiska vetskap. I stället grundar sig bedömningen i vad en normalt aktsam styrelseledamot har eller borde haft tillgång till i informationsväg om bolagets ställning och vad denna bör ha dragit för slutsatser av detta.³⁵ Samtidigt krävs det att en faktisk kapitalbrist ska föreligga för att ansvar ska utlösas.³⁶

³⁴ Prop 2000/01:150 s. 34.

³⁵ Oppenheimer m.fl. s. 24.

³⁶ Se 25 kap. 18 § 4 st och NJA 1988 s. 620.

3.2.2 Kontrollstämmor och likvidation

Efter att en kontrollbalansräkning upprättats och granskats av bolagets revisor är nästa steg i styrelsens handlingsplikt att kalla till en första kontrollstämma enligt 25 kap. 15 §, förutsatt att kontrollbalansräkningen visar att bolagets eget kapital understiger den kritiska gränsen. På kontrollstämman ska stämman pröva om bolaget ska gå i likvidation. Det ställs krav på att kallelsen ska ske snarast möjligt, dess innehåll samt beslutsunderlaget som förs fram på stämman. Med "snarast möjligt" har det i förarbeten inte specificerats mer än att styrelsen genast måste föranstalta om kallelseåtgärder.³⁷ Enligt Nerep m.fl. torde detta normalt vara inom cirka två till tre veckor.³⁸

Vid den första kontrollstämman ska kontrollbalansräkningen och ett uttalande från bolagets revisor läggas fram. Som redan nämnts är syftet med stämman att besluta huruvida bolaget ska fortsätta sin verksamhet eller ej. Stämmans uppgift är inte att godkänna kontrollbalansräkningen, denna utgör bara ett beslutsunderlag.³⁹ Skulle stämman besluta att verksamheten ska fortsätta bedrivs kan förfarandet närmast beskrivas som att börja på nytt. Enligt 25 kap. 16 § ska en andra kontrollstämma hållas senast åtta månader från den första kontrollstämman. Inför denna andra kontrollstämma ska styrelsen upprätta en ny kontrollbalansräkning som granskas av bolagets revisor. Kontrollbalansräkningen samt revisorns yttrande ska därefter likt vid den första kontrollstämman läggas fram vid andra kontrollstämman. Detta innebär i praktiken att bolaget har en åttamånadersfrist⁴⁰ att nå full täckning för det registrerade aktiekapitalet, genom exempelvis kapitaltillskott eller minskning av aktiekapitalet.⁴¹

Beslut om likvidation kan alltså ske redan vid första kontrollstämman om stämman beslutar detta. Om verksamheten beslutas fortlöpa efter första kontrollstämman och även den kontrollbalansräkning som läggs fram på andra kontrollstämman visar att aktiekapitalet understiger den kritiska gränsen kan även stämman besluta att bolaget ska gå i likvidation. Skulle ett sådant beslut dock inte ske, alternativt om den andra kontrollstämman inte hållits inom tidsfristen, ska allmän domstol besluta om likvidation på ansökan av styrelsen enligt 25 kap. 17 §. En sådan ansökan ska ske inom två veckor

³⁷ Prop. 2000/01:150 s. 95.

³⁸ Nerep m.fl. 25 kap. 15 § ABL.

³⁹ Rodhe, Skog, s. 274.

⁴⁰ Vid företagsrekonstruktion är dock sista datum för den andra kontrollstämman senast två månader efter rekonstruktionens upphörande, se 25 kap 16 § ABL.

⁴¹ Rodhe, Skog, s 274.

från den andra kontrollstämman eller den tidpunkt då en sådan sedan skulle ha hållits. Om det under ärendets handläggning vid tingsrätten visas en kontrollbalansräkning som utvisar att den kritiska gränsen har passerats ska dock beslut om likvidation inte meddelas enligt bestämmelsens tredje stycke. Detta undantag ger visst utrymme efter den andra kontrollstämman för att exempelvis genom ytterligare kapitaltillskott undvika likvidation.

3.3 Aktiebolagslagens regler om personligt ansvar

3.3.1 Personligt ansvar vid andra fall än tvångslikvidation på grund av kapitalbrist

Det är relevant att kort beröra de fall då personligt ansvar kan utlösas som inte omfattar kapitalbrist. Hemström och Giertz har på ett pedagogiskt vis exemplifierat fem fall då personligt ansvar kan föreligga.⁴² Personligt ansvar till följd av 25 kap. ABL och 59 kap. 59 kap., som är de fall som uppsatsen i huvudsak behandlar, utgör två av dessa. Vidare kan personligt betalningsansvar bli aktuellt enligt 2 kap. 26 § ABL om det uppkommer en förpliktelse genom åtgärd som vidtas i bolagets namn före registreringen. I dessa fall svarar de som har deltagit i åtgärden eller i beslutet för den uppkomna förpliktelsen, åtminstone fram tills att bolaget har registrerats förutsatt att förpliktelsen följer av stiftelseurkunden eller har kommit till efter det att bolaget bildades. Eftersom ett bolag saknar kapacitet att åta sig skyldigheter innan registreringen enligt 2 kap. 25 § ABL torde detta dock innebära att det personliga ansvaret i detta fall inte avser en faktisk förpliktelse för bolaget, utan snarare en förpliktelse i bolagets *namn*. Det finns därför i mitt tycke god anledning att särskilja regeln i 2 kap. 26 § ABL med andra ansvarsfrågor där en företrädare eller aktieägare övertar en förpliktelse som från början var gentemot bolaget.

Styrelseledamöter och verkställande direktör kan även bli personligt ansvariga ifall kopia av årsredovisning och eventuell revisionsberättelse inte skickats in inom femton månader från räkenskapsårets utgång, 8 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554) ("ÅRL"). Likt andra regler om personligt ansvar omfattar ansvaret de förpliktelser som uppkommer för bolaget, men särskilt för denna regel är att det inte specificeras av lagtext vilka förpliktelser som avses. Ansvaret omfattar endast förpliktelser som uppkommer efter utgången av tidsfristen på femton månader.⁴³ Bolagsverket ska dock

⁴² Hemström, Giertz s. 88f.

⁴³ af Sandeberg 8 kap. 12 § ÅRL.

besluta om tvångslikvidation av ett bolag redan elva månader efter räkenskapsårets utgång om tidigare nämnda dokument inte inkommit enligt 25 kap. 11 § 1 st 2. Av detta skäl bör det personliga ansvaret enligt 8 kap. 12 § ÅRL sällan bli aktuellt.

Det sista typfall som Hemström och Giertz tar upp är det fall då en styrelseledamot eller verkställande direktör utfärdat en handling utan firmateckning och det inte av handlingens innehåll framgår att den har utfärdats på bolaget vägnar och motparten är i god tro om detta förhållande.⁴⁴ Detta typfall påminner om det personliga ansvaret som uppkommer före bolagets registrering då det saknas rättsligt stöd för att handlingen skulle binda någon annan än företrädaren. Det handlar därför inte heller om en situation där företrädaren "tar över" ett bolags förpliktelse eftersom den från allra första början tillhört företrädaren. Till skillnad från reglerna gällande att kompetensöverskridande i vissa fall kan binda bolaget enligt 8 kap. 42 § ABL handlar detta nämligen om situationer då motparten saknat vetskap om att företrädaren överhuvudtaget företrätt bolaget i sitt handlande.

Dessa tre typfall, och i synnerhet typfall ett och tre, kan knappast påstås stå i konflikt med principen om personlig ansvarsfrihet för ett bolags skulder på samma sätt som reglerna i 25 kap. ABL. De reglerar i första hand förpliktelser som uppstår i fall då ett bolag saknar kapacitet att ingå avtal eller då det saknas rättsligt stöd för att binda bolaget, och med hänsyn till den avtalsrättsliga principen *pacta sunt servanda* framstår det som logiskt att företrädaren i stället blir bunden av avtalet. Dessa regler är nyttiga att belysa för att ge en heltäckande bild av regelverket, men kommer mot denna bakgrund inte att beröras ytterligare i denna uppsats. Resterande del av detta avsnitt kommer i stället behandla de regler som i mycket högre grad inskränker principen om personlig ansvarsfrihet och som även är allra mest jämförbara med de skatterättsliga reglerna om företrädaransvar, nämligen det personliga ansvaret till följd av tvångslikvidation vid kapitalbrist. Dessa regler kommer hädanefter att benämnas som KBR-reglerna, och ansvaret som KBR-ansvar.⁴⁵

3.3.2 KBR-ansvar för bolagets företrädare

Personligt ansvar för bolagets företrädare regleras i 25 kap. 18 § ABL. Bestämmelsen tar sikte på fall av underlåtenhet från styrelsen, men även den som med vetskap om

⁴⁴ Hemström, Giertz s 89.

⁴⁵ KBR-ansvar, eller kontrollbalansräkningsansvar, är en vanlig benämning på det personliga ansvaret till följd av reglerna i 25 kap. ABL.

styrelsens underlåtenhet handlat på bolagets vägnar kan bli personligt betalningsskyldig. Detta torde i de flesta fall avse en verkställande direktör, alternativt de som inte är att anse som legala företrädare men som med hänsyn till sitt inflytande i bolaget är att anse som faktiska företrädare.⁴⁶ Gällande styrelsesuppleanter har det i målet NJA 1985 s. 439 konstaterats att dessa endast kan träffas av KBR-ansvaret när de tjänstgör i styrelsen. För att bestämmelsen ska vara tillämplig ska alltså styrelsen ha underlåtit att vidta vissa åtgärder, nämligen de som anses innefattas i den handlingsplikt som berörts ovan i 3.5. Detta kan antingen handla om underlåtenhet i att upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning, att sammankalla en första kontrollstämma, eller att ansöka hos tingsrätten om bolagets likvidation när det varit betingat enligt lag. Lagstiftaren har inte funnit något behov att även ange det fall då styrelsen underlåtit att kalla till en andra kontrollstämma. Detta eftersom när tidsfristen för den andra kontrollstämman löpt ut så kommer styrelsen samtidigt ha underlåtit att ansöka hos tingsrätten enligt det tredje typfallet.⁴⁷

Företrädarens personliga ansvar är enligt bestämmelsen begränsat till sådana förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenhet består. Tidpunkten för när underlåtenheten upphört får anses tämligen enkel att identifiera, det är helt enkelt då man ser till att upprätta en kontrollbalansräkning, sammankalla en första kontrollstämma, et cetera. Detsamma gäller även i många fall tidpunkten för underlåtenhetens påbörjan, då de av reglerna i många fall tydligt framgår tidsfrister för respektive handlingar. De handlingar som saknar en exakt tidsfrist i lag är tidpunkten för upprättandet och den följande granskningen av bolagets revisor av den första kontrollbalansräkningen enligt 25 kap. 13 §, samt kallelsen till den första kontrollstämman enligt 25 kap. 15 §. I det förstnämnda fallet ska upprättandet ske *genast* när övriga rekvisit är uppfyllda, och i det senare fallet *snarast möjligt*. Båda dessa situationer har berörts kortfattat ovan, men sammantaget torde båda dessa tidsfrister anses relativt stränga utifrån sin ordalydelse. Avsaknaden av en exakt tidsfrist i dessa situationer skulle dock kunna innebära utmaningar med att avgöra exakt när en företrädarens underlåtenhet inletts.

Rekvisiten är till sin ordalydelse objektiva. Vid första anblick innebär detta, till skillnad från det skatterättsliga företrädaransvaret, att ingen subjektiv bedömning

⁴⁶ Nerep m.fl. 25 kap. 18 § ABL.

⁴⁷ Prop. 2000/01:150 s. 99.

gällande företrädarens uppsåt eller grad av oaktsamhet görs. Enligt 25 kap. 18 § 3 st ska dock ansvar inte tillfalla en företrädare som visat att han eller hon inte varit försumlig. Eftersom denna uppsats avser att noga analysera de subjektiva rekvisiten för det skatterättsliga företrädaransvaret kommer innebörden av detta stycke dock i stället att behandlas i kapitel 5 i jämförande syfte.

3.3.3 KBR-ansvar för aktieägare

En aktieägare kan bli personligt betalningsansvarig enligt 25 kap. 19 § ABL. I motsats till vad som gäller för bolagets företrädare krävs en aktiv handling från aktieägaren för att ansvar ska utlösas, och inte underlåtenhet. Vidare utlöses ansvaret vid ett färre antal situationer. För att en aktieägare ska tilldömas KBR-ansvar krävs nämligen att bolaget är skyldigt att gå i likvidation enligt 25 kap. 17 § första stycket ABL. Detta är fallet antingen om en andra kontrollstämma inte hålls inom fristen, eller om kontrollbalansräkningen vid tidpunkten för den andra kontrollstämma inte visar att den kritiska gränsen för det egna kapitalet uppnås, alternativt om den inte granskats av bolagets revisor.

Utöver att bolaget ska vara skyldigt att gå i likvidation krävs att aktieägaren i fråga har vetskap om detta. Detta får anses förenligt med tanken på att en genomsnittlig aktieägare får anses ha sämre insyn i bolaget än dess företrädare. Enligt Lindskog verkar detta krav på insikt rymma tre förhållanden. Dels ska den så kallade rådrumsfristen ha inletts och löpt ut. Med rådrumsfristen avses den frist som i regel påbörjas efter att det egna kapitalet visats vara under den kritiska gränsen på den första kontrollstämman, och därefter avslutas senast vid den tidpunkt då den andra kontrollstämman senast skulle ha hållits. Det ska inte heller ha konstaterats någon läkning under den andra kontrollstämman.⁴⁸

Slutligen ska aktieägaren ha deltagit i beslutet att bedriva verksamheten vidare. Med deltagande verkar avses, som tidigare nämnts, ett aktivt handlande. Ansvar förutsätter nämligen i princip att en aktieägare deltagit på stämman och röstat för beslutet. Skulle aktieägaren reservera sig torde detta därmed utesluta ansvar.⁴⁹

⁴⁸ Lindskog s. 126.

⁴⁹ Lindskog s. 126 med stöd av Prop. 2000/01:150 s. 101.

3.3.4 Ansvarsperiodens slut

Gemensamt för såväl företrädare som aktieägare är att KBR-ansvar ej kan utlösas för förpliktelser som uppstår efter ansvarsperiodens slut. Detta framgår av 25 kap. 20 § ABL där tre typfall för när ansvarsperioden avslutas nämns. Att ansvarsperioden avslutas har ingen påverkan på förpliktelser som uppkommit tidigare.⁵⁰ Det kan antingen handla om då bolagets styrelse ansökt hos tingsrätten om beslut om likvidation efter den andra kontrollstämman, eller efter den tidpunkt en sådan skulle ha hållits. I dessa fall är den avgörande tidpunkten för ansvarsperiodens slut då ansökan skickats. Ansvarsperioden kan också avslutas i samband med att en kontrollbalansräkning som utvisar att bolagets eget kapital uppgår till det registrerade kapitalet granskats av bolagets revisor och lagts fram på bolagsstämma. I andra fall avslutas ansvarsperioden när stämman, Bolagsverket eller domstol beslutar om likvidation, oavsett om kapitalbrist utgör grund för beslutet eller ej.

Trots bestämmelsens ordalydelse är den inte uttömmande. Det har nämligen genom praxis fastslagits ytterligare fall där man ansett att ansvarsperioden avslutats. Ett sådant fall är när bolaget försätts i konkurs.⁵¹ Att bolaget beviljats företagsrekonstruktion är dock inte ett sådant fall, framför allt med hänvisning till att bolagets rådighet över sin egendom inte begränsas på samma sätt som vid konkurs eller likvidation.⁵² Sammantaget kan ansvarsperioden, eller *medansvarsperioden* som den benämns i praxis, i regel anses avslutad vid den tidpunkt när borgenärernas rätt inte längre är akut fara.

3.3.5 Regressrätt

En företrädare eller aktieägare har regressrätt gentemot bolaget för det han eller hon utgett till bolagsborgenärer. Regressrätten är subrogationsgrundad, det vill säga grundar sig i att den medansvarige trätt i bolagets ställe. För företrädare kan regressrätten även vara avtalsgrundad, beroende på rättsförhållandet mellan denne och bolaget.⁵³ Beroende på hur regressrätten är grundad kan den ha något varierande omfattning och rättsföljd⁵⁴,

⁵⁰ Prop. 2000/2001:150 s. 46f.

⁵¹ NJA 2018 s. 602.

⁵² NJA 2018 s. 1038.

⁵³ Lindskog s. 200.

⁵⁴ Se Lindskog s. 200f. Exempelvis torde en subrogationsgrundad regressrätt även innefatta kostnaden som den regressökande haft för sitt försvar.

men den huvudsakliga innebörden av regressrätten får anses likvärdig. Bolaget kan göra gällande samma invändningar mot regressanspråket som det hade kunnat göra gällande gentemot den ursprungliga borgenären.⁵⁵

I situationer där personligt ansvar aktualiseras enligt KBR-regelverket får det inte anses alltför långsökt att anta att bolagets betalningsförmåga antingen är kraftigt nedsatt eller rakt av föremål för likvidation. Regressfordringen får göras gällande i bolagets konkurs med samma rätt som skulle ha tillkommit den ursprungliga borgenären, vilket således innefattar den förenade förmånsrätten såväl som eventuella ställda säkerheter.⁵⁶ Eftersom ansvarsperioden avslutas i samband med att bolaget försätts i konkurs kommer regressfordringar av detta slag aldrig omfatta sådana massafordringar som enligt 14 kap. 2 § konkurslagen (1987:672) ("KL") går framför andra skulder. Däremot skulle de kunna omfattas av särskild eller allmän förmånsrätt enligt förmånsrättslagen (1970:979) ("FRL") beroende på omständigheter. Möjligheten att driva in regressfordringen i en konkurs är därför av varierande grad. Att kunna driva in den i sin helhet torde dock i de flesta fall vara extremt osannolikt. Enligt en äldre utredning avseende 958 olika företagskonkurser från Insolvensutredningen erhöll borgenärer vars fordringar var oprioriterade endast en genomsnittlig utdelning på 3,6% av det fordrade beloppet.⁵⁷

När personligt ansvar utlöses enligt KBR-reglerna framgår direkt av lagtext att ansvaret är solidariskt. Utgångspunkten är att ansvaret fördelas efter huvudtalet, så länge inte särskilda omständigheter motiverar en annan bedömning. Regressrätt föreligger för den medansvarige som infriat skulden.⁵⁸ Då medansvarigas inbördes regressrätt rör ett rättsförhållande där bolaget inte är part kommer detta inte behandlas vidare i denna uppsats.

3.3.6 Preskription

Det personliga ansvaret upphör om ingen talan väcks inom tre år från tidpunkten den aktuella förpliktelsen uppkommit, eller inom ett år från den tidpunkt förpliktelsen senast skulle ha fullgjorts. Detta framgår av 25 kap. 20a § ABL, som även föreskriver att eventuella regressfordringar från en betalningsansvarig till en annan i stället preskriberas enligt reglerna i preskriptionslagen (1981:130) ("PreskrL"). Detta innebär

⁵⁵ A.a. s. 202.

⁵⁶ A.a. s. 205.

⁵⁷ SOU 1999:1 del 1 s. 127ff.

⁵⁸ NJA 2009 s. 221.

att en sådan regressfordran som huvudregel kan göras gällande upp till tio år efter tillkomsten.⁵⁹ Eftersom PreskrL inte är tillämplig på en företrädare eller aktieägares personliga ansvar för bolagets förpliktelse innebär detta att talefristen inte heller kan förlängas genom preskriptionsavbrott. Även om talefristen skulle hinna löpa ut så hindrar detta dock inte borgenärer från att göra sin fordran gällande gentemot bolaget, då preskriptionen av sådan fordran regleras av PreskrL. Omvänt gäller dock att om fordran gentemot bolaget preskriberas, så löper även talefristen för det personliga ansvaret ut.⁶⁰

25 kap. 20a § är en relativt ny bestämmelse. Den ansågs nödvändig dels då lagstiftaren identifierat en problematik där företag systematiskt förvärvat sådana fordringar som en styrelseledamot med flera ådragit sig personligt betalningsansvar för och gjort dessa gällande långt efter att konkursen avslutats. Man lyfte även fram att en preskriptionstid på tio år ansågs bringa stor otrygghet och bristande förutsebarhet för företagare, samtidigt som en kortare talefrist inte skulle ha någon märkbar negativ konsekvens för borgenärer. Detta då man menade att det torde vara sällan som borgenärerna själva dröjer med att framställa eventuella krav.⁶¹ Lagstiftarens synpunkter, särskilt om hur en kortare talefrist gynnar företagandet, är intressanta vid diskussion kring lagstiftarens inställning till företrädaransvaret i ABL. Det torde inte anses särskilt långsökt att alldeles för strikta företrädaransvarsregler står i direkt konflikt med aktiebolagets grundläggande principer gällande riskfördelning. Eftersom en väldigt stor andel företagare förlitar sig på aktiebolagsformen inte minst tack vare dessa principer skulle även allt för strikta regler stå i direkt konflikt med företagande i stort, samt indirekt de positiva konsekvenser samhället åtnjuter som en effekt av företagandet. I propositionen framhävs särskilt det fall då en företagare med en alltför långt preskriptionstid skulle värja sig från att starta ett nytt företag med en ny affärsidé. Detta visar att lagstiftaren har varit beredd att mildra reglerna om företrädaransvar till förmån för företagandet och att det än idag finns anledning att diskutera hur långt reglerna bör sträcka sig.

3.4 Skadeståndsregler

ABL:s skadeståndsregler hittas i 29 kap. och tar i första hand sikte på skador åsamkade gentemot bolaget. Däremot kan exempelvis en aktieägare även bli skadeståndsskyldig

⁵⁹ Se PreskrL 2 §.

⁶⁰ Andersson m.fl. 25 kap. 20a §.

⁶¹ Prop 2012/13:65 s. 6-7, 11, 15.

för den skada han eller hon tillfogat annan aktieägare eller tredje part vid överträdelse av ABL, bolagsordningen eller tillämplig lag om redovisning.⁶² Främst är det sådan skadeståndsskyldighet gentemot tredje part som är intressant i jämförande syfte med reglerna om företrädaransvar. En sådan skyldighet har beskrivits endast uppstå under mycket speciella omständigheter⁶³, ett exempel skulle kunna vara då en aktieägare medverkar till beslut om olovlig vinstutdelning som leder till indirekt skada hos en borgenär.⁶⁴

En väsentlig skillnad mellan reglerna om personligt ansvar och ABL:s skadeståndsregler är att de sistnämnda reglerna inte står i direkt konflikt med den aktiebolagsrättsliga principen om frihet från personligt betalningsansvar. Detta då principen som bekant tar sikte på frihet från personligt ansvar för fordringar gentemot bolaget. Vid fall då en företrädare bedöms skadeståndsskyldig gentemot tredjeman rör detta återigen ett rättsförhållande där bolaget aldrig varit part. Av denna anledning saknas skäl att vidare diskutera dessa regler i denna uppsats. Tanken är primärt att detta korta omnämnande av regelverket om skadestånd ytterligare ska tydliggöra tillämpningsområdet samt den inneboende problematiken hos reglerna om personligt ansvar.

3.5 Ansvarsgenombrott

Vid sidan av det reglerade företrädaransvaret har en icke lagstadgad princip om ansvarsgenombrott utvecklats. Principen grundar sig i rättsfallet NJA 1947 s. 647. I målet hade ett bolag dömts att betala skadestånd till en markägare. Bolaget saknade likvida medel för att betala skadeståndet och försattes i konkurs. Bolaget var underkapitaliserat då dess primära verksamhetsområde var att driva en dammanläggning som utnyttjades av dess ägare utan ersättning. Markägaren valde därför att väcka talan mot de fem aktieägarna, som var juridiska personer. Högsta domstolen biföll markägarens talan med hänvisning till underkapitaliseringen och bolagets avsaknad av självständig verksamhet. Bolaget bedrevs nämligen enbart för att tillhandahålla dessa aktieägare tillgång till dammanläggningen.

Mot bakgrund av nyss nämnda mål har Rodhe identifierat tre rekvisit för att ansvarsgenombrott ska aktualiseras. Bolaget ska sakna ett självständigt affärsmässigt

⁶² 29 kap. 3 § ABL.

⁶³ Hemström, Giertz s. 89.

⁶⁴ Andersson m.fl. 29 kap. 3 § ABL.

syfte och förvaltning, och vara underkapitaliserat till den verksamhet som bedrivs.⁶⁵ Principen tar i första hand sikte på diverse fall som inte träffas av regleringen i ABL men där man trots detta ansett att borgenärerna är i behov av skydd.⁶⁶ Trots den tydliga lucka som principen fyller saknas än idag lagreglering på området, trots att frågan varit uppe vid ett par tillfällen.⁶⁷ En sådan betalningsskyldighet utan stöd i lag kan framstå som problematiskt särskilt vid frågor om ansvar för skatteskulder, där legalitetsprincipen torde vara väsentlig. Skatteverket har vid ett tillfälle nått framgång med talan om ansvarsgenombrott, vilket dock innebär att en juridisk person blev betalningsskyldig och inte en fysisk person.⁶⁸

Till skillnad från reglerna om skadestånd i ABL 29 kap. står principen om ansvarsgenombrott likt reglerna om personligt ansvar i konflikt med principen om personlig ansvarsfrihet. Enligt mig framstår dock principen om ansvarsgenombrott, baserat på praxisen på området, framför allt ta sikte på de fall då principen om personlig ansvarsfrihet medvetet utnyttjas på sätt som inte anses godtagbara. Exempelvis fungerade bolaget i de ovan nämnda NJA 1947 s. 647 primärt som ett skydd från personlig betalningsskyldighet hos delägarna. Bolaget saknade delvis om inte helt funktion vad gäller verksamheten i sig. I dessa fall bör undantag från huvudregeln om personlig ansvarsfrihet inte anses lika kontroversiell, då alternativet skulle vara en ordning som i värsta fall skulle kunna komma att jämföras med de omständigheter som föranledde tillfälliga förbud för aktiebolag som associationsform i flera länder.⁶⁹ Det går även att argumentera för att rättsföljden vid ansvarsgenombrott är att aktiebolaget ses som helt transparent, till skillnad från vid KBR-ansvar där företrädaren blir medansvarig för bolagets skulder. Att principen än idag kvarstår som okodifierad kan dock, som ovan nämnt, helt klart ifrågasättas.

Det sagda utesluter inte att situationer där personligt ansvar enligt SFL utdöms endast drabbar företrädare och aktieägare i bolag som helt saknar avsikt att otillbörligt utnyttja principen om personlig ansvarsfrihet. Här torde tillämpningen av de subjektiva rekvisiten vara av stor betydelse. Om dessa subjektiva rekvisit skulle visa sig tolkas alltför extensivt skulle således samma rättsföljd kunna påföras en företrädare eller

⁶⁵ Rodhe, s. 481ff.

⁶⁶ Jfr SOU 2001:1 s. 279f.

⁶⁷ Se SOU 1987:59 och SOU 2001:1.

⁶⁸ Hovrätten för Västra Sverige, mål nr T 272/89.

⁶⁹ Jfr Smiciklas s. 43f.

aktieägare som vid ansvarsgenombrott, även fast deras personliga avsikt att utnyttja gällande regler för egen vinning skulle skilja sig drastiskt. Det är just av dessa skäl som reglerna SFL i allmänhet och deras subjektiva rekvisit i synnerhet blir särskilt intressanta, inte minst ur principiell synvinkel.

3.6 Diskussion

I detta kapitel har redogjorts för under vilka förutsättningar personligt ansvar kan utlösas enligt ABL. Utöver ett antal typfall som är mer av avtalsrättslig natur har fokus legat på KBR-regelverket i ABL 25 kap. Dessa regler tar sikte på de handlingar som företrädare för en juridisk person förväntas vidta då bolaget inte förmår att betala en utmätningsskuld eller att det i övrigt finns skäl att anta att bolaget inte har full täckning för sitt aktiekapital. Skulle bolagets företrädare inte agera i tid kan de, och i vissa fall även aktieägare, bli personligt ansvariga för bolagets förpliktelser som därefter uppstår. Dessa regler är av objektiv natur med undantag för 25 kap. 18 § 3 st som behandlas i uppsatsens kapitel 5. Av detta skäl torde reglerna i stort vara enkla att tillämpa men också förutsebara för de parter som kan komma att bli ansvariga.

Även fast reglerna tydligt står i konflikt mot den aktiebolagsrättsliga principen om personlig ansvarsfrihet framstår de som väl avvägda. Eftersom reglerna aktualiseras först vid faktiskt kapitalbrist hos bolaget, oavsett om denna kapitalbrist skulle leda till tvångslikvidation eller ej, kan alternativen för bolagets borgenärer vid denna tid anses som närmast uttömda. Skulle företrädare genom försumligt handlande kunna ytterligare försämma befintliga borgenärens situation samtidigt som nya eventuella borgenärer tillkommer och ovillkorligt kunna förlita sig på sin personliga ansvarsfrihet skulle situationen bli ohållbar. Skulle borgenärens villkor bli alltför svaga torde detta innebära stora nackdelar för näringslivet och därmed även samhället i stort. Ett annat exempel där reglerna får anses väl avvägda är att aktieägare endast kan bli personligt betalningsskyldiga först när de haft tillräcklig insyn i den juridiska personens ställning, och trots detta agerat i strid med borgenärernas intressen. En aktieägare, utan egenskap av att också vara företrädare för bolaget, behandlas därmed rättvist av gällande reglering i förhållande till hur det allt som oftast ser ut praktiken, nämligen att han eller hon har begränsad insyn i bolagets förvaltning och verksamhet. Om något skulle man närmast kunna ifrågasätta om nuvarande reglering inte är lite för gynnsam för enskilda aktieägare, då dessa kan gå fria från ansvar enbart genom att reservera sig till ett beslut att driva verksamheten vidare. Å andra sidan skulle ett alltför strikt KBR-ansvar för

aktieägare vara problematiskt av både principiella och praktiska skäl. Dels skulle syftet med aktiebolag som associationsform, nämligen riskfördelningen och möjligheten att enkelt kapitalisera en verksamhet, urholkas. Detta skulle i sin tur högst troligt minska viljan hos privatpersoner att köpa aktier i bolag som senare visar sig vara av stor samhällelig nytta.

Kapitlet har även kortfattat belyst reglerna om skadestånd samt principen om ansvarsgenombrott. Gällande skadeståndsreglerna utgör dessa inget undantag till principen om personlig ansvarsfrihet och tar i regel sikte på andra situationer än de då personligt ansvar utlöses. Något som desto mer liknar reglerna om personligt ansvar är principen om ansvarsgenombrott. Genom tillämpning av denna princip kan samma rättsföljd, företrädares eller aktieägares personliga betalningsskyldighet för bolagets skulder, uppnås. Principens innehåll är inte utan oklarheter, inte minst på grund av avsaknaden av kodifiering, men verkar i första hand ta sikte på situationer där associationsformen primärt utnyttjas för att kringgå personlig betalningsskyldighet man annars hade ålagts. Principen får anses verka som en säkerhetsventil för att motverka oseriösa upplägg. Att reglerna i ABL och SFL kan leda till sådan liknande rättsföljd som vid rena skenupplägg kan dock anses leda till att alltför liberal tillämpning av dessa regler skulle framstå som oproportionerlig i jämförelse.

4. Det skatterättsliga företrädaransvaret

4.1 Inledning

Det skatterättsliga företrädaransvaret regleras i SFL 59 kap. Företrädaransvaret kan avse olika sorters skatter och avgifter, och dessa är uppdelade i bestämmelserna 12–14 §§. Gemensamt för samtliga bestämmelser är att felet ska ha begåtts av en företrädare för en juridisk person, samt att det subjektiva rekvisitet uppfylls. I detta kapitel avses att fastställas gällande rätt kring vem som kan anses vara en företrädare för en juridisk person enligt SFL, samt respektive ansvarsbestämmelsers tillämpningsområde. Syftet är, utöver att fastställa gällande rätt, att identifiera och analysera eventuella skillnader mellan det associationsrättsliga och det skatterättsliga företrädaransvaret. Även frågor om regelkonkurrens kommer att beröras kortfattat. De subjektiva rekvisiten, som är av allra störst intresse för uppsatsens frågeställning, kommer att beröras i nästkommande kapitel.

4.2 Ansvarssubjekt

4.2.1 Inledning

Till skillnad från KBR-reglerna, där styrelse, verkställande direktör och aktieägare uttryckligen nämns som potentiella ansvarssubjekt för företrädaransvaret så stadgas i 59 kap. 12–14 §§ SFL att det är en företrädare för en juridisk person som kan åläggas personlig betalningsskyldighet. Trots att rekvisitet saknar en legaldefinition har dess innehåll numera ansetts tämligen väl klarlagt utifrån förarbetsuttalanden och praxis.⁷⁰ I utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer föreslogs dock en legaldefinition där avgörande vikt skulle fästas kring huruvida personen hade ett bestämmande inflytande i bolaget.⁷¹ Denna definition ansågs återspegla den praxis som föranlett utredningen, men blev aldrig föremål för lagstiftning. Flera remissinstanser kritiserade legaldefinitionen eftersom den ansågs belöpa risk att utvidga alternativt begränsa tillämpningsområdet, vilket ledde till att regeringen inte gick på utredningens förslag. Det poängterades även i propositionen att företrädarbegreppet inte var begränsat till legala företrädare utan alla företrädare med faktiska maktpositioner och inflytande i den juridiska personens förvaltning.⁷² För att förstå innebörden av företrädarekvisitet i SFL 59 kap. måste därför begreppen legal företrädare såväl som faktiskt företrädare utredas. Gemensamt för båda begreppen är att det rör sig om fysiska personer som antingen haft ett uppdrag, ägarintresse, särskild ställning eller ett dominerande inflytande i bolaget.⁷³

4.2.2 Legal företrädare

Med legal företrädare avses de företrädare som enligt lag har rätt att företräda bolaget.⁷⁴ Dessa är styrelseledamöter och verkställande direktör enligt 8 kap. 35–36 §§, ABL vilket även är de poster som omfattas av reglerna om KBR-ansvar i 25 kap. ABL. Huruvida en styrelsesuppleant är att anse som en legal företrädare eller ej bör ske utifrån samma bedömning som vid tillämpning av KBR-reglerna, nämligen huruvida suppleanten tjänstgjort i styrelsen eller ej, ges avgörande betydelse.⁷⁵ Även en legal

⁷⁰ Simon-Almendal s. 43.

⁷¹ SOU 2002:8 s. 77.

⁷² Prop. 2002/03:128 s. 24.

⁷³ Melz m.fl. s 708.

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ NJA 1985 s. 439. Jfr ovan 3.3.2.

företrädare, exempelvis en styrelseledamot, som enbart formellt innehar uppdraget kan träffas av regleringen. Detta framgår av NJA 1974 s. 297, där HD menade att ledamoten på grund av sin roll inte kunde avsäga sig ansvaret för fullgörandet av bolagets förpliktelser. Däremot begränsades företrädarens plikt att undersöka och rätta till missförhållanden till enbart de fall då det fanns skäl att misstänka sådana förhållanden. Sammantaget kan konstateras att definitionen av en legal företrädare får anses vara relativt tydlig. KBR-reglerna nämner uttryckligt att styrelseledamöter, och andra som handlar på bolagets vägnar som haft vetskap om styrelsens underlåtenhet, det vill säga i första hand verkställande direktör kan komma att omfattas av personligt betalningsansvar. Eftersom bestämmelser om styrelseledamöter i ABL även i tillämpliga delar omfattar suppleanter enligt 8 kap. 3 § 2 st ABL kan även styrelsesuppleanter sägas omfattas av ordalydelsen i KBR-reglerna. Eftersom reglerna i SFL 59 kap omfattar legala företrädare såsom de definieras i ABL kan därför konstateras att det skatterättsliga företrädaransvarets definition av legal företrädare inte skiljer sig från KBR-reglerna, trots skillnader i ordalydelsen mellan bestämmelserna.

4.2.3 Faktisk företrädare

Som tidigare konstaterats omfattar det skatterättsliga företrädaransvaret även faktiska företrädare.⁷⁶ Med faktiskt företrädare anses den, som visserligen inte kan anses vara legal företrädare, men trots detta innehaft en faktisk maktposition och möjlighet att påverka förvaltningen i en juridisk person.⁷⁷ Huruvida dessa förutsättningar föreligger i ett enskilt fall är till sin natur inte lika lätt som att avgöra vem som är legal företrädare, vilket har inneburit att merparten av praxisen gällande företrädarbegreppet avsett frågan om faktiska företrädare. Att en legal företrädare kan dömas till personligt betalningsansvar utesluter inte att en annan, faktisk företrädare även döms till samma följd.⁷⁸ Det faktum att en faktisk företrädare kan påföras personligt betalningsansvar ska således inte ses enbart som en sorts ventil för de fall där en legal företrädare inte kan göras ansvarig. I detta avsnitt ges exempel från praxis där definitionen av faktisk företrädare ansetts vara uppfylld. Med detta sagt ska dessa inte förstås som uttömmande.

⁷⁶ Prop. 2002/03:128 s. 24.

⁷⁷ HFD 2016 ref. 60 med hänvisning till Prop. 2002/03:128 s. 24.

⁷⁸ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3836-07.

I RÅ 2008:75 hade en fysisk person erhållit generalfullmakt av en juridisk person och därmed givits behörighet att för bolagets räkning självständigt och oinskränkt förvalta och företräda samtliga bolagets ekonomiska intressen i Sverige. Vidare hade den fysiska personen åtagit sig rollen som borgensman åt bolagets räkning. Regeringsrätten ansåg att den fysiska personen med hänsyn till generalfullmakten haft ett bestämmande inflytande över bolaget. Borgensåtagandet innebar vidare att den fysiska personen kunde anses ha ett väsentligt ekonomiskt intresse av bolagets fortsatta verksamhet. Av dessa skäl ansågs den fysiska personen vara faktisk företrädare för bolaget.

HFD 2016 ref. 60 berörde frågan om huruvida en likvidator var att anse som företrädare för den juridiska personen eller ej. En likvidator träder in i styrelsens och verkställande direktörens, det vill säga de legala företrädarnas, ställning vid genomförandet av likvidationen, detta följer av 25 kap. 30 § ABL. HFD konstaterade, med stöd av tidigare mål och förarbeten⁷⁹, att en likvidator därmed får ställningen om bolagets ställföreträdare under likvidationen. Likvidatorn i målet kunde därmed dömas till personligt betalningsansvar. Huruvida likvidatorn är att anse som legal eller faktisk företrädare i detta fall är i min mening oklart. HFD hänvisar visserligen till att betalningsskyldigheten även kan omfatta faktiska företrädare enligt lagtexten i SFL, vilket talar för att likvidatorn var att ses som en faktisk företrädare. Samtidigt grundar sig HFD:s bedömning i att det är den rättsliga regleringen i form av 25 kap. 30 § ABL som inte ger utrymme för någon annan bedömning. Detta skulle tala för att likvidatorn genom att träda in i de legala företrädarnas ställning därmed också blir legal företrädare, om än tillfälligt. Eftersom det i slutändan saknar betydelse för ansvaret huruvida en fysisk person bedöms vara legal eller faktiska företrädare⁸⁰ saknas dock skäl att vidare analysera detta. Klart är dock att även en likvidator kan bli personligt ansvarig för ett bolags skulder.

4.2.4 Betydelsen av väsentligt ekonomiskt intresse

Av RÅ 2008:75, som behandlades i senaste avsnittet, var det dels den fysiska personens bestämmande inflytande i bolaget, dels personens väsentliga ekonomiska intresse som var avgörande för att han skulle anses inneha ställning som faktisk företrädare. I andra mål har dock poängterats att det framför allt är personens bestämmande inflytande som

⁷⁹ Prop. 2000/01:150 s. 108 och NJA 2012 s. 328.

⁸⁰ Jfr not 78.

är avgörande.⁸¹ Huruvida en fysisk person kan anses vara faktisk företrädare enbart på den grund att han har ett väsentligt ekonomiskt intresse i bolagets verksamhet men i övrigt saknar bestämmande inflytande är därmed osäkert. Den vanligaste sortens väsentliga ekonomiska intresse i ett bolag bör dock rimligtvis vara ett ägande i form av aktier. I förevarande fall saknas det dock i mitt tycke skäl att anta att enbart ett väsentligt ekonomiskt intresse hos en fysisk person, oavsett om denna äger aktier i bolaget eller ej, på egen grund är tillräckligt för att den fysiska personen ska anses vara en faktisk företrädare för bolaget. Detta då det saknas stöd i praxis för en sådan slutsats. I dagsläget får ett väsentligt ekonomiskt intresse i stället anses vara en omständighet värd att beakta i de fall då den fysiska personen samtidigt innehar ett visst bestämmande inflytande utöver rösträtt på stämman. Ett exempel på en situation är just omständigheterna i RÅ 2008:75, där den fysiska personen erhållit generalfullmakt för bolagets räkning.

4.2.5 Aktieägares ansvar

Som tidigare nämnt finns en särskild bestämmelse i KBR-reglerna som tar sikte på aktieägares personliga betalningsansvar, 25 kap. 19 § ABL. Regeln ställer varken krav på storleken på ägandet, eller att aktieägaren ska ha ett visst bestämmande inflytande i bolaget. I stället räcker det att aktieägaren ska ha vetskap om att bolaget är likvidationsskyldigt på grund av kapitalbrist, men ändå deltar i ett beslut att fortsätta bolagets verksamhet.⁸² Detta utgör den största skillnaden vad gäller ansvarssubjekten mellan KBR-reglerna och SFL 59 kap., då det i SFL 59 kap. helt saknas regler om aktieägares betalningsansvar.

Enligt mig finns det två huvudsakliga skäl till att denna skillnad existerar. Det första skälet är att det skatterättsliga företrädaransvaret kan påstås omfatta betydligt fler situationer än KBR-ansvaret. Det skatterättsliga företrädaransvaret, vars omfattning kommer att diskuteras mer i nästkommande avsnitt, kan till skillnad från KBR-ansvaret utdömas även i fall då det inte föreligger kapitalbrist hos bolaget. KBR-ansvar förutsätter dels kapitalbrist, dels att de krav på det förfarande som återfinns i 25 kap. ABL inte följts. För att en aktieägare ska tilldömas KBR-ansvar krävs att han varit med och deltagit i ett stämmobeslut att fortsätta föra verksamheten vidare samtidigt som han

⁸¹ Se bl.a. NJA 1993 s. 740 och däri angivna rättsfall.

⁸² Aktieägares KBR-ansvar förklaras närmare ovan i 3.3.3.

har vetskap om bolagets skyldighet att gå i likvidation. En aktieägare antas som tidigare konstaterats ha sämre insyn i bolaget än dess företrädare, men vid dessa omständigheter har det ansetts gått såpass långt att även aktieägare har den information som krävs för att inte medvetet missgynna bolagets borgenärer. Vad gäller det skatterättsliga företrädaransvaret kommer detta dock i många fall att aktualiseras långt innan en aktieägare får motsvarande insyn, vilket skulle göra en motsvarande regel överflödigt. Detta utesluter såklart inte att ett KBR-ansvar gällande skatteskulder kan åläggas en aktieägare. Förhållandet mellan KBR-ansvaret och det skatterättsliga företrädaransvaret kommer att behandlas ytterligare i avsnitt 4.6.

Det andra skälet har sin grund i det skatterättsliga företrädaransvarets bakomliggande motiv. I avsnittet om det skatterättsliga företrädaransvarets historik framgick att fåmansaktiebolag ansågs särskilt problematiska vad gäller risken att skatt undandras det allmänna.⁸³ I dessa bolag får aktieägarna i majoriteten av fallen antingen antas vara legala företrädare i form av exempelvis styrelseledamot, eller faktiskt företrädare genom sitt inflytande i bolagets förvaltning. En aktieägare som har tillräckligt insyn i ett fåmansaktiebolags verksamhet för att bli personligt betalningsansvarig omfattas därför redan troligtvis av företrädarbegreppet i SFL 59 kap. Av dessa två huvudsakliga skäl finner jag det därför både logiskt och motiverat att inte införa en särskild regel om aktieägars personliga betalningsansvar i SFL 59 kap.

4.3 Answarets omfattning

4.3.1 Inledning

Det skatterättsliga företrädaransvaret omfattar förenklat alla situationer där bolaget betalat in för lite alternativt tillgodogjorts för mycket skatt. Eftersom dessa situationer skiljer sig åt så har de reglerats i tre separata bestämmelser. Gemensamt för samtliga bestämmelser är att de alla utgår från samma företrädarbegrepp som behandlats i det föregående avsnittet samt alla uppställer subjektiva rekvisit i form av uppsåt eller grov oaktsamhet. Bestämmelserna hittas i 59 kap. 12–14 §§ SFL och kommer att beröras i kronologisk ordning. Märk dock att den kritik som förts fram gällande det skatterättsliga företrädaransvaret huvudsakligen avser ansvar enligt 13 §. De i bestämmelserna aktuella subjektiva rekvisiten kommer dock att behandlas först i kapitel 6.

⁸³ Se ovan 2.2.

4.3.2 Skatteavdrag med fel belopp och anmälan om F-skatt

En företrädare för en juridisk person kan bli personligt ansvarig för skatteavdrag som har gjorts med fel belopp. Detta framgår av 59 kap. 12 § SFL. Bestämmelsen påminner mycket om det första svenska skatterättsliga företrädaransvaret som kunde hittas i UBL. Av bestämmelsen framgår att ansvar kan göras gällande för det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för. Noterbart är att bestämmelsen endast omfattar själva avdraget av skatt. Skulle detta göras med rätt belopp är företrädaransvar enligt bestämmelsens ordalydelse uteslutet, men detta utesluter inte att företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL kan aktualiseras om denna avdragna skatt därefter inte betalas in.

Vidare kan personligt ansvar utlösas om anmälan om F-skatt inte gjorts enligt 10 kap. 14 § SFL. Denna anmälningsskyldighet aktualiseras om det är uppenbart att någon som utfört ett arbete för den juridiska personen är att anse som anställd hos denna, samt om den som utfört arbetet själv inte är godkänd för F-skatt. Skulle utföraren vara godkänd för F-skatt gäller i stället huvudregeln i 10 kap. 11 § SFL, nämligen att skatteavdrag inte ska göras. Därmed aktualiseras inte heller någon anmälningsskyldighet. I bland annat förarbeten har det ansetts föreligga ett krav på ett "uppenbart anställningsförhållande" för att anmälningsskyldighet ska föreligga, och det har i praxis ställts höga krav på bevisningen av att sådana förutsättningar föreligger.⁸⁴ Denna del av bestämmelsen lades till i samband med att SFL infördes då det därmed blev möjligt att göra personligt ansvar aktuellt redan vid underlåten anmälan om F-skatt i stället för underlåtenhet att betala den skatt som den juridiska personen blivit skyldig att betala till följd av att anmälan inte har gjorts.⁸⁵

4.3.3 Ingen inbetalning av skatt eller avgift

I 59 kap. 13 § SFL regleras företrädaransvaret för skatter och avgifter som en juridisk person inte betalat. En naturlig fråga att ställa sig är vad som avses med skatter och avgifter i detta fall. Antalet skatter och avgifter som ett aktiebolag ska betala in är dock få. Ett aktiebolag är skyldigt att betala bolagsskatt i form av statlig inkomstskatt, se 65 kap. 10 § IL. Med skatter avses i 59 kap. 13 § SFL endast denna bolagsskatt när regeln tillämpas för aktiebolag. Andra skatter som i regel inte utgör kostnader för aktiebolag men alljämt behöver redovisas till Skatteverket är mervärdesskatt och punktskatt.

⁸⁴ RÅ 2003 ref 91.

⁸⁵ Prop. 2010/11:165 s. 1005.

Dessa skatter omfattas inte av 59 kap. 13 § SFL till följd av sin natur som konsumtionsskatter, utan regleras i stället i 59 kap. 14 § SFL.

Med avgifter avses sådana utgifter till staten som, till skillnad från skatter, i regel betalas in för en särskild motprestation från det allmänna.⁸⁶ Huruvida gränsdragningen mellan vad som utgör skatt och vad som utgör avgift görs konsekvent har länge varit omtvistat.⁸⁷ Dessa avgifter är dock huvudsakligen ämnade för fysiska personer. Den avgift som är central för aktiebolag är de arbetsgivaravgifter som det är skyldigt att betala enligt socialavgiftslagen (2000:980). Det är inbetalningen av dessa avgifter, som utgör en andel av den ersättning bolaget betalar till sina anställda i form av framför allt lön, som således omfattas av företrädaransvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL.

4.3.4 Moms och punktskatt

Företrädaransvar kan också aktualiseras om en juridisk person har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt med för stort belopp. Detta framgår av 59 kap. 14 §. Dessa sorters skatter kallas ofta indirekta skatter eller konsumtionsskatter. Regleringen kring dessa är omfattande och i många fall komplicerad, särskilt vid gränsöverskridande transaktioner. För uppsatsens syfte räcker det dock att konstatera att dessa skatter oftast, men inte alltid, inte är avsedda att belasta företagen utan snarare konsumenterna.⁸⁸ I praktiken innebär detta att företag vid köp av varor eller tjänster belastas av dessa konsumtionsskatter i stunden, men kan därefter få avdrag vid nästföljande del av transaktionskedjan. Detta innebär att ett företag, till skillnad från vid direkta skatter, kontinuerligt redovisar skattepliktiga transaktioner till Skatteverket. Av dessa skäl är bestämmelsen i 59 kap. 14 § SFL formulerad på ett annorlunda vis jämfört med de ovan behandlade 12–13 §§.

För att företrädaransvar ska utkrävas så fordras att Skatteverket på ett eller annat sätt erhållit mindre indirekta skattemedel än vad det egentligen skulle ha haft i förhållande till den juridiska personen. Det krävs även att detta missförhållande är en effekt av att företrädarkaren lämnat så kallade oriktiga uppgifter. Begreppet oriktig uppgift känns igen från reglerna om skattetillägg i 49 kap. SFL, och definieras i 5 § samma kapitel. Där framgår att en uppgift är oriktig om det klart framgår antingen att uppgiften är felaktig, eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. I

⁸⁶ Se Prop. 1973:90 s. 140, s. 213 och 218f.

⁸⁷ Se exempelvis Mutén.

⁸⁸ Jfr Gunnarsson s. 47.

bestämmelsens andra stycke stadgas dock att en uppgift inte är att anse som oriktig om den tillsammans med andra lämnade eller godkända uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller om den lämnade uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för beslut. Detta innebär att en uppgift endast kan anses oriktig om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet utlösts, vilket görs först om undantagen i andra stycket inte är tillämpliga. I praktiken kan detta exempelvis innebära att en fysisk person som inte deklarerat en särskild inkomst, som Skatteverket har fått kontrolluppgift om, inte ansetts lämna en oriktig uppgift. Uppgiften om avsaknad av inkomst är visserligen felaktig, men eftersom Skatteverket till följd av kontrolluppgifterna kunnat fatta ett riktigt taxeringsbeslut har den särskilda utredningsskyldigheten inte utlösts och därav rör det sig enligt 49 kap. 5 § 2 st inte om en oriktig uppgift.⁸⁹

4.3.5 Ansvarsperiod

Eftersom de skatterättsliga reglerna om företrädaransvar hänför sig till enskilda förpliktelser talas det till skillnad från KBR-ansvaret inte om en särskild ansvarsperiod. Eftersom tidpunkten för fordrans uppkomst är av betydelse med hänsyn till exempelvis preskription har dock denna tidpunkt reglerats i ansvarsbestämmelserna. För ansvar enligt 59 kap. 12–13 §§ SFL framgår av de båda bestämmelserna att betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt då skatten skulle ha dragits av, då anmälan om F-skatt skulle ha gjorts eller då den aktuella skatten eller avgiften skulle ha betalats.

4.3.6 Regressrätt

Av 59 kap. 21 § SFL framgår att företrädare som blivit personligt betalningsansvariga på grund av det skatterättsliga företrädaransvarsreglerna och därefter betalat in denna skatt eller avgift har regressrätt gentemot bolaget. Till skillnad från KBR-ansvaret fordras inte nödvändigtvis att bolaget åtminstone haft ett tillfälligt trångmål för att det skatterättsliga företrädaransvaret ska infalla. I de fall bolaget inte riskerar kapitalbrist torde möjligheten att nå framgång med ett regressanspråk i regel vara goda. Denna möjlighet begränsas naturligtvis ju sämre bolagets betalningsförmåga är. Skulle bolaget sättas i konkurs gäller samma princip som vid KBR-ansvaret, nämligen att företrädaren

⁸⁹ För mer om Skatteverkets allmänna och särskilda utredningsskyldighet, se Rättslig vägledning - Skatteverkets skyldighet att utreda.

erhåller samma förmånsrätt och eventuell säkerhet som den ursprungliga borgenären, staten, skulle ha haft. Sedan 1 januari 2004 föreligger dock inte längre någon förmånsrätt för skatter och avgifter.⁹⁰ Ändringen bedömdes inte ha några märkbara negativa konsekvenser för statens finanser, bland annat då antalet företagsrekonstruktioner antogs öka.⁹¹ En annan följd av ändringen blev att Skatteverket därefter ansåg att ärenden avseende företrädaransvar skulle bli mer betydelsefulla för att säkerställa statens betalningar.⁹² Denna slutsats illustrerar indirekt de effekter lagändringen hade på regressrättens ställning hos företrädare.

Till följd av ändringen är skattefordringar oprioriterade. Möjligheterna att få en sådan fordran säkrad i en konkurs får anses vara väldigt begränsade. Detta har till följd att företrädares regressfordringar gentemot bolaget numera sällan blir betydelsefulla. Det skatterättsliga företrädaransvaret torde därför till följd av denna ändring ha fått allt större inverkan på företrädares ekonomi. Eftersom regressfordringar till följd av KBR-ansvar i regel också är oprioriterade framstår inte detta vid första anblick som särskilt udda. Det är dock något anmärkningsvärt att ingen vidare konsekvensanalys verkar ha gjorts angående det faktum att företrädares regressrätt försvagas samtidigt som det uttalas att ärenden om skatterättsligt företrädaransvar skulle öka i betydelse för statens finansiering. Regressfordringen får drivas som gäller för indrivning av skatter och avgift enligt 59 kap. 26 § SFL. Bestämmelsen är främst av processuell betydelse.⁹³

Likt vad gäller vid KBR-ansvar föreligger även regressrätt gentemot andra företrädare. Precis som i avsnitt 3.6.5 kommer detta dock inte beröras ytterligare då denna rätt saknar betydelse för rättsförhållandet mellan bolag och företrädare.⁹⁴

4.3.7 Preskription

I avsnitt 3.6.6 konstaterades att fordringar till följd av KBR-ansvar har en förkortad preskriptionstid jämfört med vad som annars är normen enligt PreskrL. Vidare har det framgått att skälen till denna förkortade preskriptionstid är att den ordinarie preskriptionstiden skulle bringa försämrade trygghet och förutsebarhet för företagen utan några märkbara fördelar för borgenärer i dessa situationer.

⁹⁰ Prop. 2002/03:49.

⁹¹ Prop. 2002/03:49 s. 73.

⁹² SKV 2004 s. 59.

⁹³ Se lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m..

⁹⁴ För mer läsning angående regressrätt företrädare sinsemellan, se Larsson, Mogrell s 228.

Gällande det skatterättsliga företrädaransvaret upphör möjligheten att göra personligt ansvar gällande då fordran preskriberas, se 59 kap. 16 § SFL. Inte heller i detta fall gäller PreskrL, utan lagen (1982:188) om preskription av fordringar m.m. ("LPF"). Skattefordringar preskriberas som huvudregel fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning, 3 § LPF. Denna kan undantagsvis förlängas efter beslut av förvaltningsrätt enligt 7 § LPF. Detta innebär att skulder kopplat till det skatterättsliga företrädaransvaret visserligen har en längre preskriptionstid jämfört med skulder kopplat till KBR-ansvar. Detta torde dock kompenseras av att Skatteverket som borgenär får anses relativt förutsebart. Det bör därför inte i mitt tycke finnas skäl att ifrågasätta denna olikhet vad gäller preskriptionstid.

4.4 Hinder mot skatterättsligt företrädaransvar

4.4.1 Verksamma åtgärder

Med verksamma åtgärder avses då en juridisk person, senast på förfallodagen för skatten eller avgiften, vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av sina skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intresse. Exempel på sådana verksamma åtgärder är företagsrekonstruktion, betalningsinställelse och ansökan om konkurs. En verksam åtgärd innebär ett absolut hinder mot företrädaransvar.⁹⁵ Förståelse kring vad som utgör en verksam åtgärd är också av stor betydelse vid bedömning av om det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit är uppfyllda.⁹⁶

4.4.2 Anstånd med betalning av skatt

En juridisk person kan få anstånd med betalning av skatt. Förfarandet regleras i 63 kap. SFL. Anståndet beviljas efter ansökan enligt 2 §, men kan även beviljas utan ansökan om detta kan antas vara till fördel för det allmänna. Ett anstånd med betalning av skatt kan innebära ett tillfälligt hinder mot skatterättsligt företrädaransvar, men är inte en sådan verksam åtgärd som innebär ett absolut hinder. Detta är ofta beroende av om anståndet medgetts före eller efter förfallodagen för den aktuella skatten eller avgiften. Anstånd kan beviljas för skatter och avgifter enligt 63 kap. 2 § SFL samt för mervärdesskatt enligt 22 kap. 58 § mervärdesskattelagen (2023:200). Ett anstånd kan

⁹⁵ Rättslig vägledning - Hinder mot företrädaransvar.

⁹⁶ Detta behandlas nedan i avsnitt 5.3.

därför inte utgöra ett eventuellt hinder mot skatterättsligt företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL eller punktskatt.⁹⁷

Anstånd ska som huvudregel beviljas efter ansökan. Kravet på ansökan i 63 kap. 2 § SFL syftar snarare till att begränsa Skatteverkets skyldighet att pröva anståndsfrågor till de fall då den skattskyldige ansöker om detta.⁹⁸ Med detta sagt förutsätter ett beviljat anstånd att det föreligger en anståndsgrund. Dessa grunder kan vara antingen att den juridiska personen har ett beviljat deklarationsanstånd (3 §), att det råder ovisshet om skatten eller avgiftens storlek (4 §) eller om omprövning eller överklagande av ett beslut från Skatteverket har begärts (5 §). I de två senare fallen kan anstånd enbart beviljas till längst tre månader enligt 6 §, och anståndet kan villkoras med krav på säkerhet, 8 §. Anstånd kan även i andra fall beviljas om det föreligger särskilda skäl enligt 15 §. Huvudsyftet med denna bestämmelse är att möjliggöra beviljande av anstånd vid tillfälliga betalningssvårigheter. Anstånd ska dock endast beviljas med stöd av denna bestämmelse om den skattskyldige bedöms kunna betala skatten eller avgiften efter anståndstidens slut.⁹⁹ Slutligen kan Skatteverket enligt 23 § bevilja anstånd utan ansökan om det kan antas vara till fördel för det allmänna. Bestämmelsen innebär inte någon rättighet för den skattskyldiga utan enbart en möjlighet för Skatteverket¹⁰⁰, och är tänkt att tillämpas framför allt som ett alternativ då indrivning kan antas försämra den skattskyldiges möjligheter att fortsätta sin verksamhet.¹⁰¹

Möjligheterna till anstånd får därmed anses tämligen goda, men för att detta ska utgöra ett tillfälligt hinder mot företrädaransvar krävs i den absoluta majoriteten av fall att anståndet medgetts före den ursprungliga förfallodagen för skatten eller avgiften.¹⁰² Med hänsyn till att även övriga åtgärder som behandlats ovan endast anses utgöra verksamma sådana om det görs senast på förfallodagen framstår detta som motiverat.

⁹⁷ Anstånd för inbetalning av punktskatt kan dock beviljas under väldigt specifika omständigheter, se 63 kap. 12 § SFL.

⁹⁸ Walterson 63 kap. 2 § SFL.

⁹⁹ Prop. 1996/97:100 s. 422f.

¹⁰⁰ Walterson 63 kap. 23 § SFL.

¹⁰¹ Prop. 1996/97:100 s. 422.

¹⁰² Rättslig vägledning - Hinder mot företrädaransvar.

4.5 Sammanfattning och jämförelse med KBR-ansvaret

I detta kapitel har undersökts de mer objektiva förutsättningarna gällande det skatterättsliga företrädaransvaret. Inledningsvis kan konstateras att kretsen vad gäller ansvarssubjekt i stort liknar det som gäller vid KBR-ansvaret. Begreppet företrädare har visat sig i stort ha samma innebörd regelverken emellan. Det skatterättsliga företrädaransvaret träffar såväl legala som faktiska företrädare. Med legala företrädare avses de som genom stöd i ABL har rätt att företräda bolaget, såsom styrelseledamöter och verkställande direktör. Vad gäller definitionen av faktiska företrädare har avgörande vikt fästs vid personens inflytande i bolaget. De som är att anse som faktiska företrädare i 59 kap. SFL:s mening torde rimligtvis vara sådana som även kan bli medansvariga till följd av 25 kap. 18 § 2 st. ABL. En noterbar skillnad är att aktieägare som inte är att anse som en del av företrädarkretsen inte kan bli personligt betalningsskyldiga enligt reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret. Detta har ansetts motiverat, mot bakgrund av att det skatterättsliga företrädaransvaret i högre grad utlöses till följd av en bristfällig löpande förvaltning snarare och sällan till följd av ett stämmobeslut. Enskilda aktieägares grad av insyn torde i dessa fall sällan om än någonsin nå upp till den grad som krävs i dessa fall, till skillnad från vid de situationer som föranleder KBR-ansvar för aktieägare.

Det skatterättsliga företrädaransvaret kan aktualiseras vid i princip varje situation där Skatteverket erhåller mindre skattemedel i förhållande till bolaget. Likt KBR-ansvaret råder en handlingsplikt hos företrädarna vad gäller 59 kap. 12–13 §§ SBL. Skatteavdrag ska göras med rätt belopp, skatter och avgifter ska betalas in i rätt tid och anmälan om F-skatt i vissa fall ska göras. Vad gäller ansvar för konsumtionsskatter krävs dock att oriktiga uppgifter lämnats till ledning för beskattningen. Företrädare har även regressrätt gentemot bolaget samt inbördes gällande det skatterättsliga företrädaransvaret såväl som gällande KBR-ansvar.

Den kanske enskilt största skillnaden mellan det skatterättsliga företrädaransvaret och KBR-ansvaret är att företrädaren inte har rätt till rådrom vad gäller det förstnämnda. Som tidigare konstaterats krävs ingen omedelbar likvidation av bolaget om det vid en första kontrollstämma skulle visa sig att det egna kapitalet underskrider den kritiska gränsen. I stället inleds en rådromsfrist, vanligtvis på åtta månader, där företrädarna har möjlighet att åtgärda bolagets kapitalbrist. Även om det skatterättsliga företrädaransvaret kan aktualiseras även vid fall där det inte föreligger kapitalbrist i bolaget torde den absoluta majoriteten av fall där skatter och avgifter inte betalas in ske

med anledning av kapitalbrist. I dessa fall ges dock inget rådrum enligt 59 kap. SFL. Detta innebär att om inga hinder mot det skatterättsliga företrädaransvaret föreligger på förfallodagen, så som att en verksam åtgärd gjorts eller att anstånd beviljats, kan företrädaransvar utdömas omedelbart förutsatt att det finns subjektiv täckning. I praktiken innebär detta att företrädare kan behöva sätta bolaget i konkurs eller vidta liknande åtgärd för att säkerställa att de inte blir personligt betalningsskyldiga. Jämförelsevis hade företrädarna vid tillämpning av KBR-regelverket i stället haft rådrum att läka den konstaterade kapitalbristen och förhoppningsvis kunna fortsätta bedriva sin verksamhet.

4.6 Förhållandet mellan KBR-ansvar och skatterättsligt företrädaransvar

Det skatterättsliga företrädaransvaret är till skillnad från KBR-ansvaret begränsat till en viss klassificering av skulder, nämligen skatteskulder. Däremot finns ingen motsvarande undantagsregel i ABL som stadgar att KBR-ansvaret inte aktualiseras vid förpliktelser som också kan vara föremål för det skatterättsliga företrädaransvaret. Detta föranleder dels frågan om förfallna skatteskulder även kan omfattas av ansvarsreglerna i 25 kap. ABL om övriga förutsättningar är uppfyllda, och i så fall hur regelverkens eventuella inbördes förhållande ser ut.

Som sagt saknas stöd i lag för att skatteskulder inte skulle omfattas av KBR-ansvaret. Detta har även bekräftats av HD.¹⁰³ Av HD:s domskäl att döma verkar det inte heller finnas några gällande normer kring huruvida det ena regelverket ska anses ha företräde framför det andra. Det finns dock ett fall av regelkonkurrens där reglerna i 25 kap. ABL och 59 kap SFL är tydligt oförenliga sinsemellan. Som konstaterats i föregående avsnitt kan det finnas skäl för en juridisk person att genom en verksam åtgärd hindra att det skatterättsliga företrädaransvaret aktualiseras. När en sådan verksam åtgärd, till exempel ansökan om konkurs, görs innebär detta dock samtidigt att den juridiska personen inte kan nyttja den rådrumsfrist som KBR-reglerna tillåter. Simon-Almendal har exemplifierat ett fall där en företrädare som genom verksamma åtgärder avser att undvika skatterättsligt företrädaransvar därmed i stället riskerar att ådra sig personligt betalningsansvar enligt 25 kap. ABL.¹⁰⁴ En lösning i detta fall bör dock vara att låta en ansökan om anstånd med betalning av skatt eller avgift tillfälligt skydda företrädarna

¹⁰³ NJA 1970 s. 3 och NJA 2009 s. 221.

¹⁰⁴ Simon-Almendal s. 137.

från det skatterättsliga företrädaransvaret samtidigt som rådrumsfristen fortsatt kan nyttjas. I ett sådant fall är dock anståndstidens längd av betydelse. Som tidigare konstaterat beviljas anstånd till högst tre månader om grunden för anståndet är antingen osäkert belopp eller att den juridiska personen begärt omprövning eller överklagat, se 63 kap. 6 § SFL. Gällande anstånd på annan grund, så som tillfällig bristande betalningsförmåga enligt 63 kap. 15 § SFL, saknas reglering för anståndstidens längd. I dessa fall bestäms anståndstidens längd av Skatteverket i det enskilda fallet.¹⁰⁵ Slutsatsen får därmed vara att möjligheten att begära anstånd åtminstone till viss del bör underlätta den situation som Simon-Almendal exemplifierar, även om en sådan lösning får anses både ej särskilt ändamålsenlig såväl som osäker.

Valet av regelverk kan även ha betydelse för parterna i övriga fall. Skillnaderna är främst av processuell natur. Skulle båda regelverken vara tillämpliga har Skatteverket som part nämligen fördelen att kunna välja mellan att inleda en process om skatterättsligt företrädaransvar eller en process om personligt betalningsansvar enligt KBR-reglerna beroende på vilka aktuella omständigheter som är enklast att bevisa i det enskilda fallet. Simon-Almendal menar att Skatteverket har lättare att nå framgång i en process om skatterättsligt företrädaransvar. I dessa fall bortfaller kravet på bevisning om att förutsättningarna för att en kontrollbalansräkning ska upprättas uppfyllts, samt att den därefter inte har upprättats. I stället krävs endast att Skatteverket visar att skatten inte betalats på förfallodagen och att verksamma åtgärder inte har vidtagits.¹⁰⁶ Även om jag håller med Simon-Almendal i stort anser jag det inte uteslutet att det i vissa situationer finns skäl för Skatteverket att i stället inleda en process enligt 25 kap. ABL. Skulle det inte föreligga några större svårigheter att bevisa att en kontrollbalansräkning bort upprättats och därefter inte upprättats gäller till skillnad från i SFL en omvänd bevisbörda gällande företrädarens försumlighet.¹⁰⁷ Oavsett vad så innebär de olika regelverkens parallella tillämplighet vid relevanta situationer en märkbar processuell fördel för Skatteverket, till nackdel för den enskilde.

¹⁰⁵ Höglund s. 109.

¹⁰⁶ Simon-Almendal s. 137.

¹⁰⁷ Se mer nedan 5.2.2.

5. Särskilt om de skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit

5.1 Inledning

Detta arbete har hittills behandlat ett stort antal frågor. Förutom att behandla de objektiva rekvisiten i det gällande skatterättsliga företrädaransvaret har även detsamma gjorts för det associationsrättsliga ditot. Därutöver har närbesläktade principer och historiken bakom både reglerna i ABL och SFL behandlats. Syftet med dessa föregående kapitel har huvudsakligen varit att skapa kontext och stöd för jämförelse för den analys som ryms i detta kapitel. Kapitlet inleds med det enda återstående ämnet utanför arbetets huvudområde, nämligen de subjektiva inslagen av KBR-ansvaret. Att detta ämne inte behandlats förrän nu har ansetts lämpligt med hänsyn dels till att förtydliga kapitlets komparativa analyser, dels till hur även dessa regler bygger på det som framgått av tidigare kapitel. Därefter kommer återstående del av uppsatsen att behandla dess huvudområde, nämligen det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit. I kapitlet kommer således djupgående att utredas vad som är gällande rätt i form av de subjektiva rekvisiten men också vad som kan utgöra sådana särskilda skäl som föranleder befrielse enligt 59 kap. 15 § SFL.

5.2 Subjektiva rekvisit för KBR-ansvar

5.2.1 Inledning

Som redan konstaterats är inte reglerna för KBR-ansvar uppbyggda på samma vis som reglerna om företrädaransvar i SFL. Samtliga tre företrädaransvarsregler i SFL uppställer som bekant krav på att det hos företräddaren ska ha förelegat uppsåt eller grov oaktsamhet. Liknande rekvisit saknas, åtminstone uttryckligen, i KBR-regelverket. I stället framgår av 25 kap. 18 § 3 st ABL att personligt ansvar inte gäller den som visar att han eller hon inte varit försumlig. Notera att liknande regel saknas gällande aktieägares ansvar. Vid en jämförelse framstår detta mer som en sorts exculpering. Skillnaden har även betydelse i praktiken, då det för KBR-ansvar gäller en omkastad bevisbörda.¹⁰⁸ Frågan kring huruvida de subjektiva rekvisiten i 25 kap. 18 § 3 st ABL och 59 kap. SFL skiljer sig i sin tillämpning i övrigt är desto mer oklart. Avsikten med detta avsnitt är därför att undersöka var gränserna för tillämpning av det subjektiva rekvisitet "försumlig" i KBR-reglerna går. Detta för att därefter enklare kunna

¹⁰⁸ Lindskog s. 130.

identifiera likheter och skillnader med reglerna i SFL som stöd för att besvara uppsatsens frågeställning.

5.2.2 Den omvända bevisbördans betydelse

Det finns skäl att ifrågasätta huruvida 25 kap. 18 § 3 st ABL utöver att placera bevisbördan på den svarande parten även innebär en presumtion gentemot denne. Om detta råder delade meningar. HD har i närtid uttalat att den omkastade bevisbördan inte innebär en presumtion för försumlighet. Däremot har den berörde företrädaren att bevisa det som han lägger till grund för att han inte varit försumlig respektive motbevisa påståenden från sökande part. Bevislättning av varierande storlek kan föreligga beroende på omständigheter.¹⁰⁹ Andersson menar dock att den omkastade bevisbördan får effekten av ett presumtionsansvar hos enskilda företrädare.¹¹⁰ Lindskog väljer i stället att benämna det som ett tillräknande- eller identifikationsansvar. Detta då exculpering inte blir aktuellt förrän styrelsen, som en sorts egen person, anses culpös vilket därefter tillräknas de enskilda ledamöterna.¹¹¹ I mitt tycke framstår Anderssons ståndpunkt som mest rimlig. Även om Lindskogs resonemang ger stöd till varför HD inte ansett det röra sig om ett presumtionsansvar i den skadeståndsrättsliga meningen anser jag att den effekt som den omvända bevisbördan får i praktiken är väsentlig. Beroende på bevislättningens storlek i det enskilda fallen kan presumtionens omfattning såklart påverkas, men det rör sig i mitt tycke alltså om en presumtion. Detta då den svaranden enligt HD:s uttalande inte bara har att bemöta bevis från motparten men också själv bevisa att en ansvarsfrihetsgrund är tillämplig. Oavsett omfattning av presumtionen är detta en väsentlig skillnad jämfört med de skatterättsliga företrädaransvarsreglerna, i vart fall sett till ordalydelsen.

5.2.3 Ansvarsfrihetsgrunder

Som nyss nämnts hänförs den omvända bevisbördan till huruvida en ansvarsfrihetsgrund är för handen. Svaranden har därför att bevisa att en sådan ansvarsfrihetsgrund föreligger.¹¹² Inledningsvis kan konstateras att frågan om försumlighet ska bedömas utifrån företrädarens roll i bolaget och den information som

¹⁰⁹ NJA 2012 s. 858.

¹¹⁰ Andersson s. 7f och 14f.

¹¹¹ Lindskog s. 130.

¹¹² Ibid.

han eller hon haft tillgång till. Samtidigt kan varken passivitet eller okunskap vara grund för exculpering, då styrelseledamöter enligt 8 kap. 4 § ABL är skyldiga att hålla sig underrättade om bolagets situation. Detsamma får anses gälla verkställande direktörer.¹¹³ Vidare har HD i frågan om när det funnits skäl att upprätta en kontrollbalansräkning yttrat att varje styrelseledamot i princip får anses ha sådan kompetens att denna kan bedöma i vilken grad bolagets ekonomiska ställning har förändrats.¹¹⁴

Detta utesluter dock inte att styrelseledamöters historik i bolaget samt styrelsens inbördes fördelning av kompetens och arbetsuppgifter kan ha betydelse. Till skillnad från ansvarsfrågan som tar sikte på styrelsen som en enhet så ska ansvarsfrihetsbedömningen ske på individuell basis.¹¹⁵ Bland annat kan en nyligen inträdd styrelseledamot inte bedömas utifrån samma måttstock som den som har lång tid bakom sig i styrelsen. Bedömningen grundar sig i om den enskilda företrädaren agerat försvarligt i den situation som bolaget befunnit sig i. HD har medgett att dessa situationer ofta leder till svåra beslutsfrågor och därav är det motiverat med en förhållandevis generös och förstående syn på vad som borde ha gjorts och inte ha gjorts. Av intresse är att företrädaren gjort vad som rimligen kunnat begäras vad gäller insamling av information och huruvida han eller hon därefter gjort en seriös utvärdering av situationen.¹¹⁶ Skulle viss information vara ställd till styrelsen i sin helhet förväntas därför i regel att samtliga styrelseledamöter tagit del av denna information och utvärderat den. Någon slags undersökningsplikt anses inte föreligga, därmed kan en företrädare i de flesta fall inte sägas bort känna till information som framkommit på ett enstaka möte där denna inte närvarat.¹¹⁷ Skulle en styrelseledamot eller annan företrädare till följd av att han eller hon är nyligen inträtt i rollen alternativt till följd av arbetsfördelningen sakna kunskap om viss omständighet torde detta kunna utgöra en sådan ansvarsfrihetsgrund som utesluter företrädaransvar. Detsamma bör gälla om en företrädare på ett omsorgsfullt sätt har delegerat åt andra att utföra vad som åligger honom eller henne.¹¹⁸ Även situationer av laga förfall som inneburit bristande tillgång

¹¹³ Malmborg s. 231.

¹¹⁴ NJA 2009 s. 221.

¹¹⁵ Lindskog s. 132.

¹¹⁶ A.a. s. 132f med stöd av NJA 2012 s 858.

¹¹⁷ A.a. s. 133f.

¹¹⁸ Oppenheimer m.fl HovR 74 (cit efter Lindskog not 417).

till information eller avgång bör kunna leda till ansvarsfrihet.¹¹⁹ HD har i målet NJA 2014 s. 892 uttalat att detta ska röra sig om så kallade särskilda skäl för avgång och inaktivitet hos den enskilde styrelseledamoten, och lyft fram allvarlig sjukdom som ett typfall på detta.¹²⁰

Utöver ovan nämnda fall finns ett antal ytterligare konstaterade ansvarsfrihetsgrunder av mer specifik natur. Dessa kommer inte att behandlas uttömmande. I de fall då en ledamot befinner sig i minoritet i styrelsen i en fråga som gäller styrelsens handlingsplikt har det i förarbeten uttryckts att det i regel räcker med en reservation för att företrädaren ska undgå medansvar.¹²¹ Vidare menar Lindskog att en ansvarsfrihetsgrund torde föreligga i de fall en kontrollbalansräkning inte revisorgranskats i enlighet med 25 kap. 12 § 2 st ABL, om det kan visas att en revisorsgranskning skulle ha saknat betydelse.¹²² Slutligen har det nyligen konstaterats att en företrädare inte kan göras medansvarig gentemot en borgenär som varit medveten om företrädarens underlåtenhet men inte förbehållit sig rätten att göra det solidariska ansvaret gällande.¹²³

Sammanfattningsvis kan undantagsregeln i 25 kap. 18 § 3 st ABL åtminstone delvis sägas omfatta bedömningar av subjektiv natur. Utgångspunkten verkar huvudsakligen vara vilken information den enskilde företrädaren i det enskilda fallet haft tillgång till respektive borde haft tillgång till, samt hur företrädaren agerat utefter denna information. Kvantiteten av den information som företrädaren borde haft tillgång till kan variera beroende på exempelvis företrädarens roll i företaget och andra yttre omständigheter såsom sjukdom. Det har dock även visat sig att i ansvarsfriheten i somliga fall kan grunda sig ur omständigheter bortom den enskilde företrädarens kontroll.

5.3 Det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit

5.3.1 Inledning

Den ursprungliga utgångspunkten för det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit, enligt bland annat 77 a § UBL, var att grov oaktsamhet förelåg i alla fall då

¹¹⁹ Lindskog s. 135f.

¹²⁰ Se p. 10-11 i domskälen.

¹²¹ Prop. 2000/01:150 s. 44.

¹²² Lindskog s. 142.

¹²³ NJA 2014 s. 948.

företrädaren inte gjort allt som rimligen kunnat krävas för att säkerställa var och en av borgenärernas rätt.¹²⁴ Detta krav är i allra högsta grad jämförbart med de verksamma åtgärder som enligt gällande ordning utgör hinder för det skatterättsliga företrädaransvaret, se ovan avsnitt 4.4. Detta framgick även direkt av ansvarsbestämmelsen under den korta period då bestämmelsen saknade subjektiva rekvisit, se ovan avsnitt 2.3.4. Även fast såväl omfattningen av det skatterättsliga företrädaransvaret utökats och de subjektiva rekvisiten hunnits tas bort såväl som återinförts anses fortfarande praxis kopplat till 77 a § UBL vara gällande vid tolkning av dagens bestämmelser.¹²⁵ Detta innebär att de subjektiva rekvisiten fortfarande syftar till att tolkas på samma sätt som i straffrättsligt hänseende.¹²⁶ Därutöver har en stor mängd praxis tillkommit som utgör ledning för vad som kan uppfylla de subjektiva rekvisiten i 59 kap. SFL. Den utredning av gällande rätt som görs i detta avsnitt är i första hand applicerbart för de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12–13 §§ SFL. Detta då ansvaret enligt 59 kap. 14 § SFL till skillnad från nyss nämnda bestämmelser, trots att ordalydelsen är identisk, är i det närmaste strikt.¹²⁷ Däremot finns det anledning att återkomma till denna till synes extensiva tolkning ur legalitetsskäl senare i detta kapitel.

5.3.2 Uppsåt

Eftersom det räcker att grov oaktsamhet kan påvisas för att det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit ska vara uppfyllt kan det framstå som redundant att göra en djupare analys kring uppsåtsbegreppet. För fullständigheten av arbetets skull, samt för att etablera en övre gräns för vad som kan anses utgöra grov oaktsamhet, kommer begreppet dock att beröras kortfattat.

Med uppsåt avses en handling eller underlåten handling som företas med “vett och vilja”. Denna handling eller underlåtenhet ska vara medveten och kontrollerad.¹²⁸ I talspråk likställs uppsåt ofta med en vilja att en viss följd ska inträffa. Denna definition stämmer visserligen delvis med den rättsliga definitionen, men är inte uttömmande. Det kan exempelvis räcka att man varit medveten om risken med en viss handling eller underlåtenhet utan att säkert veta eller ens avse en viss effekt, så länge man är likgiltig

¹²⁴ NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296.

¹²⁵ Se not 29.

¹²⁶ NJA 1971 s. 296.

¹²⁷ Walterson 59 kap. 14 § SFL.

¹²⁸ SOU 2002:8 s. 77.

till huruvida effekten inträffar.¹²⁹ Typfallet för då uppsåt ansetts föreligga är då det funnits likvida medel på förfallodagen men betalning ändå inte gjorts, alternativt om det funnits likvida medel kort före förfallodagen men dessa använts för betalning av andra skulder. Andra fall där uppsåt att inte betala aktuell skatt eller avgift på förfallodagen har ansetts föreligga är då företrädaren medvetet underlåtit att deklarerat, eller medvetet lämnat oriktiga uppgifter i bolagets deklaration.¹³⁰

5.3.3 Grov oaktsamhet

Utvecklingen av begreppet grov oaktsamhet gällande det skatterättsliga företrädaransvaret i praxis har huvudsakligen syftat till att förtydliga HD:s uttalanden i NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296. Som tidigare nämnts var utgångspunkten att grov oaktsamhet föreligger om företrädaren inte vidtagit verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling av bolagets skulder med hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen. Den primära frågeställningen har därefter varit vad som utgör sådana verksamma åtgärder.

Ett fall där det tydligt framgår att verksamma åtgärder vidtagits samt att hänsyn tagits till vardera borgenärs intressen är RÅ 2009 ref. 72. I målet hade bolaget, genom medverkande från företrädaren, först varit föremål för företagsrekonstruktion. Under företagsrekonstruktionen hade ett offentligt ackord fastställts avseende samtliga oprioriterade fordringsägare. En inledande betalning gjordes, men när företrädaren senare insåg att medel saknades till kommande betalningar begärdes bolaget i konkurs. Vidare hade företrädaren försökt förmå företags moderbolag att skjuta till medel, med viss framgång. Av dessa skäl kunde verksamma åtgärder ansetts ha vidtagits, och det fanns inget som antydde att detta inte skett med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Noterbart är att målet även tydligt visualiserar i vilken tid de verksamma åtgärderna måste ske för att grov oaktsamhet inte ska föreligga. Företrädaren ansågs nämligen fortfarande ha förfarit med grov oaktsamhet i förhållande till de skulder som förfallit till betalning före inledandet av företagsrekonstruktionen. För att grov oaktsamhet inte ska föreligga krävs således att de verksamma åtgärderna inletts före skatt- eller avgiftsskulden förfallit till betalning. Detta är förstås inte överraskande, och framgick dessutom uttryckligen av det objektiva rekvisit som tillfälligt ersatte det

¹²⁹ Jfr NJA 2004 s. 176.

¹³⁰ SKV 2009 s. 42.

skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit vid införandet av SBL.¹³¹ I sammanhanget bör noteras att en verksam åtgärd som vidtagits dagen efter skuldens förfallodag har kunnat avskriva företrädarens agerande som grovt oaktsamt. I det aktuella fallet var den bristande betalningsförmågan en effekt av oförutsedda händelser som inträffat fyra dagar före förfalldatumet. Ansökan om företagsrekonstruktion lämnades in dagen efter förfalldagen, men styrelsen hade direkt efter inträffandet av de oförutsedda händelserna försökt skaffa extern finansiering.¹³² Omständigheterna i fallet får anses vara av väldigt specifik natur och bör inte förstås som något annat än ett undantag.

Att en företagsrekonstruktion inletts behöver dock inte ensamt innebära att grov oaktsamhet inte är för handen. I ett mål i Kammarrätten ansågs en företrädare ha förfarit grovt oaktsamt även avseende skulder som förfallit efter att en företagsrekonstruktion inletts. Kammarrätten anförde i sina skäl att det aktuella målet inte var jämförbart med det nyss nämnda RÅ 2009 ref. 72. Bolaget hade inte försatts till konkurs på samma sätt som det gjordes i RÅ 2009 ref. 72, och den aktuella skulden till Skatteverket hade i stället vuxit under rekonstruktionens gång. Företagsrekonstruktionen kunde därför inte anses som en tillräcklig åtgärd för att företrädaransvar skulle uteslutas.¹³³ Eftersom det faktum att skulden till Skatteverket vuxit under rekonstruktionens gång var en primär faktor till utgången får detta rimligen anses vara ett sådant exempel där en åtgärd visserligen vidtagits, men inte med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.

Att statens möjligheter att få betalt inte har försämrats till följd av uteblivna verksamma åtgärder har inte ansetts utesluta grov oaktsamhet. I RÅ 2007 ref. 48 hade det aktuella bolaget drivits vidare, men med syfte att på sikt avveckla verksamheten. Det var också ostridigt att rörelsen inte gick med förlust under avvecklingsperioden. Grov oaktsamhet ansågs alltjämt ha förelegat, då inga verksamma åtgärder vidtagits. I mitt tycke illustrerar detta mål särskilt att kravet på verksamma åtgärder är så pass strikt att de principiella aspekterna går före de faktiska effekterna av ett sådant handlande som kan benämnas som grovt oaktsamt i denna bemärkelse.

Av det hittills framförda framstår företrädarens skyldighet att vidta verksamma åtgärder som i princip helt strikt. Detta är dock inte fallet, åtminstone i teorin. Det har konstaterats att den subjektiva prövningen ska ske i två steg. Huruvida företrädaren

¹³¹ Se ovan avsnitt 2.3.

¹³² HFD 2018 ref. 4.

¹³³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2558-12.

vidtagit verksamma åtgärder utgör det andra steget av denna prövning. Det första steget, som sällan nämns i sammanhanget, är att pröva om företrädaren insett eller bort inse att skatter och avgifter inte betalades i tid och med rätt belopp. Avgörande är företrädarens insikt på förfallodagen.¹³⁴ Enligt HFD ska bedömningen av och när en företrädare borde ha haft anledning att misstänka detta vara beroende av graden av företrädarens inflytande och den juridiska personens ekonomiska situation. Därutöver ska företrädarens individuella förutsättningar och situation beaktas i den mån dessa förhållanden kan antas ha inverkat på företrädarens insikt. En företrädare som brister i sitt ansvar att fortlöpande följa upp och kontrollera den ekonomiska ställningen och övriga ekonomiska förhållanden som är av betydelse för betalningsförmågan avseende skatter och avgifter får regelmässigt anses ha agerat grovt oaktsamt.¹³⁵ Detta torde innebära att de krav som ställs på styrelseledamöter med flera enligt ABL bör gälla som utgångspunkt, men precis som vid tillämpning av 25 kap. 18 § 3 st ABL gällande KBR-ansvar kan arbetsfördelning inom styrelsen samt andra godtagbara skäl till att en företrädare i det enskilda fallet inte erhållit väsentlig information om bolagets ekonomiska ställning utgöra skäl till att detta första steg inte är uppfyllt vid den relevanta tidpunkten.¹³⁶ Trots detta närtida uttalande från HD gällande företrädarens insikt som han eller hon haft eller borde ha haft har skarp kritik riktats kopplat till detta första led i den subjektiva bedömningen. Många menar nämligen att denna bedömning sällan görs, särskilt i underinstanserna, och att domstolarna närmast uteslutande ägnat sig åt bedömningar huruvida verksamma åtgärder vidtagits eller ej. Detta kommer att diskuteras mer i kapitel 6.

5.4 Särskilda skäl

5.4.1 Inledning

Skulle förutsättningarna för företrädaransvar vara uppfyllda enligt någon av ansvarsbestämmelserna i 59 kap. SFL kan en företrädare ändå helt eller delvis befrias från den personliga betalningsskyldigheten, 59 kap. 15 § SFL. Möjligheten till delvis befrielse finns inte i 25 kap. ABL, utan är exklusiv till 59 kap. SFL. Denna möjlighet till befrielse gällde redan i UBL 77 a § UBL. Det är upp till den enskilde att visa att

¹³⁴ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2558-12.

¹³⁵ NJA 2018 ref 4.

¹³⁶ Jfr ovan 5.2.3.

särskilda skäl föreligger.¹³⁷ Till följd av skatterättens offentlighetsrättsliga natur har dock även Skatteverket en viss utredningsskyldighet till följd av den så kallade officialprincipen.

5.4.2 Officialprincipens betydelse

Skatteverkets skyldighet att tillämpa officialprincipen framgår av 40 kap. 1 § SFL där det framgår att Skatteverket ska se till att ärenden blir tillräckligt utredda. I de fall då Skatteverket på eget initiativ tar till en åtgärd mot en enskild är denna utredningsskyldighet särskilt långtgående.¹³⁸ Mål om företrädaransvar är ett exempel på ett sådant ärende. Detta innebär att Skatteverket, trots att bevisbördan för att skäl för befrielse enligt 59 kap. 15 § SFL ligger hos den skattskyldige, är skyldiga att före ansökan om företrädaransvar hos domstol självt utreda om det föreligger särskilda skäl.¹³⁹ I praktiken torde detta därför inte innebära någon större bevislättning för den enskilde när ärendet väl tagits till domstol. Däremot kan officialprincipen få betydelse om Skatteverket i sin granskning finner att särskilda skäl föreligger och till följd av detta helt avstår att göra en ansökan till rätten.

5.4.3 Innebörden av särskilda skäl

Befrielseregeln har sedan införandet i 77 a § UBL visserligen förflyttats flera gånger till följd av reformer på området, men det avsedda tillämpningsområdet har alltså varit detsamma.¹⁴⁰ Inledningsvis kan nämnas att befrielseregeln tillämpas restriktivt.¹⁴¹ Under tidens gång har dock en omfattande praxis bildats. En fråga som varit särskilt aktuell är huruvida en företrädares bristande betalningsförmåga kan utgöra skäl för befrielse. I NJA 1972 s. 115 I jämkades en företrädares betalningsskyldighet till en ungefärlig sjättedel av beloppet. I skälen anger HD visserligen att om man i varje enskilt fall beaktade bristande betalningsförmåga som jämningsgrund torde detta leda till att jämkning blir regel snarare än undantag. Detta skulle dock inte utesluta att bristande betalningsförmåga, i förening med andra särskilda omständigheter, kunde föranleda jämkning eller full befrielse. I förevarande fall var företräderen 62 år gammal och led av

¹³⁷ Simon-Almendal s. 88.

¹³⁸ SKV 2009 s. 82.

¹³⁹ Simon-Almendal s. 88.

¹⁴⁰ Walterson 59 kap. 15 § SFL.

¹⁴¹ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 436.

varaktig sjukdom som åtminstone starkt begränsade hans möjlighet att betala skulden till fullo. Företrädaren hade dock, utefter sin begränsade förmåga, visat avsikt att fullgöra sina skyldigheter genom att vid tiden för domen ha betalat av en del av skulden. HD har i senare mål avslagit yrkanden om jämkning med hänsyn till bristande betalningsförmåga där andra särskilda omständigheter saknats¹⁴², och således bekräftat det som anfördes i dessa domskäl.

Därutöver finns flera fall där företrädares betalningsskyldighet jämkats till följd av åtgärder som närmast kan jämföras med sådana verksamma åtgärder som hindrar skatterättsligt företrädaransvar om dessa görs i rätt tid. Ett sådant mål är NJA 1973 s. 544 där företrädaren helt befriades från betalningsansvar. Detta till följd av att företrädaren, efter att ha fått reda på att bolaget inte betalat in de innehållna skattebeloppen, först gjort vad som stod i hans förmåga att åtgärda detta. Detta lyckades inte, vilket ledde till att företrädaren medverkade till att bolaget försattes i konkurs. I NJA 1974 s. 423 jämkades betalningsskyldigheten till ungefär två tredjedelar, bland annat till följd av ett utverkat ackord där leverantörsskulder nedsattes. Jämkning har även förekommit då en företrädare fått tvetydiga besked från berörda myndigheter, i synnerhet kronofogdemyndigheten, om hur bolagets fortsatta verksamhet bör bedrivas.¹⁴³

Betalningsskyldighet har även satts ned av proportionalitetsskäl. Ett särskilt intressant mål berörde en likvidator som fick sin betalningsskyldighet jämkad från 716 miljoner kronor till 2 miljoner kronor. HFD lyfte i sina skäl fram lagstiftningens handlingsdirigerande syfte och hur detta syfte uppnåddes även med en kraftigt nedsatt betalningsskyldighet. Det fästes även vikt i att likvidatorn saknade ägarintresse i bolaget och inte heller tillhörde den personkrets som företrädaransvarsbestämmelserna i huvudsak avser att träffa. Även om en betalningsskyldighet på 716 miljoner kronor får anses som oproportionerlig för en enskild vid i princip alla tänkbara omständigheter framstår i mitt tycke HFD:s nedtonade syn på vikten av det allmännas finansiering som anmärkningsvärd. Detta då inflödet av skattemedel historiskt sällan fått ge vika för andra intressen vid frågor om företrädaransvaret. Det får dock anses råda osäkerhet kring hur stor nedsättning som hade skett i en motsvarande situation där den

¹⁴² Se NJA 1972 s. 697 och NJA 1972 not. A 19.

¹⁴³ Se exempelvis NJA 1975 s. 745 och NJA 1981 s. 1014.

skattskyldige i stället hade haft ett väsentligt ägarintresse samt varit del av den primära personkrets som regelverket avser att träffa.¹⁴⁴

5.5 Sammanfattning och jämförelse av företrädansvarens subjektiva rekvisit

Det kan inledningsvis konstateras att företrädansvarsreglernas subjektiva rekvisit i 25 kap. ABL respektive 59 kap SFL är relativt lika sett till ordalydelsen. Enligt KBR-regelverket krävs att företrädaren inte varit försumlig för att undvika företrädansvar, medan grov oaktsamhet utgör den undre gränsen för det subjektiva rekvisit som föranleder skatterättsligt företrädansvar. Det bör anmärkas att rekvisitet försummelse (culpa) torde innebära en strängare reglering än grov oaktsamhet (kvalificerad culpa). Utifrån den rättspraxis som hittills behandlats i detta kapitel föreligger dock skäl att ifrågasätta hur detta utspelar sig i praktiken.

Vid bedömning av försummelserekvisitet enligt 25 kap. ABL är utgångspunkten att varje företrädare uppfyller de i lagen ställda kraven. Eftersom bestämmelsen är utformad som en sorts undantagsregel får det vid en prövning av bestämmelsen redan ansetts klargjort att företrädaren inte har agerat enligt sin handlingsplikt. För att befrielse ska ske fordras generellt att företrädaren inte ansetts ha haft tillgång till den information som skulle ha föranlett exempelvis ett krav på upprättande av en kontrollbalansräkning. Av praxis framgår att sådana omständigheter som skulle kunna utgöra skäl för befrielse kan vara exempelvis laga förfall eller då bristen på kunskap föranletts av en särskild arbetsfördelning inom styrelsen. Den omvända bevisbördan innebär i praktiken ett presumtionsansvar för företrädaren.

Gällande det skatterättsliga företrädansvaret verkar domstolar huvudsakligen ta fasta på frågan om vilka åtgärder som har eller inte har vidtagits. Kravet på att företrädaren före detta åtminstone borde ha insett att sådana åtgärder är påkallade har förts fram, men sällan varit föremål för diskussion. Samtidigt tyder det mesta på att bestämmelsen i 59 kap. 14 § tillämpas strikt, trots att likalydande krav på åtminstone grov oaktsamhet återfinns även där.¹⁴⁵ I praktiken framstår de i 59 kap. SFL uppställda subjektiva rekvisiten därmed snarare som objektiva rekvisit. Avvägningar av subjektiv karaktär verkar i stället huvudsakligen göras vid bedömningen om det föreligger särskilda skäl för befrielse enligt 59 kap. 15 §. Detta då faktorer som bristande betalningsförmåga

¹⁴⁴ HFD 2016 ref 60.

¹⁴⁵ Se not 127.

kopplat till nedsatt hälsotillstånd och otydliga besked från myndigheter visat sig vara avgörande för att befrielse ska ske. Samtidigt har särskilda skäl ansetts föreligga då företrädaren vidtagit åtgärder som närmast är att jämföra med sådana verksamma åtgärder som ska beaktas vid bedömningen om grov oaktsamhet föreligger. Detta får syftet med de subjektiva bestämmelserna i SFL 59 kap. samt med bestämmelsen i 59 kap. 15 § att, åtminstone i mitt tycke, framstå som något oklart. Trots att det förefaller rimligt att den subjektiva bedömningen gällande det skatterättsliga företrädaransvaret skulle vara mer ingående än motsvarande bedömning i 25 kap. ABL, med tanke på kravet på kvalificerad culpa jämfört med normalgradig culpa, verkar detta inte riktigt vara fallet i praktiken. Vad gäller bevisbördan har Skatteverket att visa att grov oaktsamhet föreligger, och den skattskyldige att därefter visa att skäl för befrielse föreligger. Om subjektiva faktorer framför allt beaktas vid bedömning av förekomsten av särskilda skäl innebär detta att företrädaren ålagts omvänd bevisbörda även gällande det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit.

6. Diskussion kring gällande rätt

6.1 Kritik mot gällande rätt

Det skatterättsliga företrädaransvaret har varit föremål för mycket diskussion och kritik under senare tid. Såväl praktiska som principiella problem med gällande rätt har framförts, bland annat men inte enbart kring de subjektiva rekvisiten. Kritiken har även föranlett utredningar från statligt håll. I detta kapitel avser jag att belysa och kommentera de ståndpunkter som tagits upp i debatten, samt även föra fram mina egna slutsatser. Notera att regelverket har kritiserats även utifrån andra faktorer än de som valts att ta upp i detta kapitel, såsom dess förenlighet med Europarätten. Kapitlet har dock avgränsats till att ta upp den kritik jag funnit mest betydelsefull för arbetets frågeställning.

6.1.1 Reglernas konkursdrivande karaktär

Kritik har riktats mot reglernas effekt på företagandet. Särskilt rimligheten i det faktum att de skatterättsliga företrädaransvarsreglerna inte tillåter en sådan rådrumsfrist som gäller vid KBR-ansvaret utan i stället ställer krav på verksamma åtgärder för att undgå personligt ansvar har ifrågasatts.¹⁴⁶ Eftersom reglerna kan bli parallellt tillämpliga med

¹⁴⁶ Simon-Almendal s. 17.

reglerna i 25 kap. ABL kan de även på detta sätt sägas inkräkta på en företagares rätt till rådrom som de annars enligt lag har rätt till. Detta har till effekt att företrädare, om de inte önskar bli personligt ansvariga för den juridiska personens skatter, förväntas sätta bolaget i konkurs, ställa in betalningar eller ansöka om företagsrekonstruktion. Skulle företrädaren välja att fortsätta driva vidare verksamheten genom att exempelvis tillskjuta egna privata medel eller begränsa löneuttaget, kan detta innebära risker för stora ackumulerade skulder på sikt och personlig konkurs som följd, inte sällan kopplad till ett näringsförbud.¹⁴⁷

Som tidigare konstaterats utgör ansökan om anstånd med betalning av skatt eller avgift ett tillfälligt hinder mot skatterättsligt företrädaransvar. Även om ett anstånd således i praktiken kan ge samma stöd för en företagare som den i ABL stadgade rådromsfristen ser jag ett antal problem med detta. Inledningsvis finns i många fall ingen lagstadgad längd avseende anståndstiden. Till skillnad från rådromsfristen, som alltid är på åtta månader, innebär detta därmed ett mått av osäkerhet för den enskilde. Det ställer dessutom höga krav på Skatteverket på att lika fall ska behandlas lika. Eftersom anstånd i den absoluta majoriteten av fall kräver en ansökan och att denna ska göras i rätt tid för att utgöra hinder mot personligt ansvar innebär detta även väsentligt högre krav på den enskilde företrädaren vad gäller förebyggande handlingar. Eftersom denna möjlighet inte heller framgår tydligt av lagen, jämfört med rådromsfristen, kan det i mitt tycke även antas att kunskapen avseende denna möjlighet hos den genomsnittliga företagaren är kraftigt begränsad. Jag menar därför att möjligheten till anstånd för närvarande inte utgör ett godtagbart alternativ till en rådromsfristsregel.

Ett annat praktiskt såväl som principiellt argument som förts fram är att regelverket leder till att Skatteverkets fordringar ses som överordnade framför andra borgenärens. Svernlöv och Persson Österman har gått så långt som att kalla detta en "gräddfil" för Skatteverket.¹⁴⁸ I praktiken ger regleringen nämligen incitament att infria skatteskulderna framför andra fordringar, vilket principiellt får anses konstituera en sorts indirekt förmånsrätt. Eftersom det inte längre föreligger någon förmånsrätt gällande skattefordringar framstår detta som särskilt omotiverat, men framför allt får effekten av nuvarande lagstiftning anses vara att andra borgenärer missgynnas. Detta kan i sin tur antas ha negativa effekter på samhällsekonomin i stort. Nuvarande ordning

¹⁴⁷ A.a. s. 17.

¹⁴⁸ Svernlöv, Persson Österman.

kan visserligen påstås ha fiskala fördelar, men med detta sagt finns skäl att ifrågasätta om inte även statsfinanserna hade gynnats på lång sikt av en mindre strikt reglering.

6.1.2 De subjektiva rekvisiten och befrielsegrunder

Något som flertalet gånger tagits upp i denna uppsats är hur regler om företrädaransvar strider mot den grundläggande aktiebolagsrättsliga principen om en delägares ansvarsfrihet för ett bolags skulder. Att ett regelverk leder till intressekonflikter är i sig varken fel eller ovanligt. Däremot kräver detta att en noga avvägning görs vid stiftande av lag så att ett intresse inte får ge till vika för ett annat i högre grad än vad som är proportionerligt. Alternativt kan proportionalitetsbedömningen överlämnas till rättstillämparen genom flexibel lagstiftning.¹⁴⁹

Utöver att nuvarande reglering har benämnts som konkursdrivande har även kritik riktats mot hur de skatterättsliga företrädaransvarsreglerna, särskilt 59 kap. 13 § SFL, träffar långt och brett utanför sitt ursprungliga mål.¹⁵⁰ Beståndsdelar av regelverket som särskilt kritiserats är de subjektiva rekvisiten samt befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL. Som tidigare framkommit vid undersökning av rättsfall på området verkar det första ledet i den subjektiva bedömningen sällan beaktas. Än värre framstår situationen vara i underinstanserna. Enligt en rapport från Svenskt näringsliv, upprättad år 2013 av Persson Österman och Svernlöv, framgår att endast en ungefärlig hundradel av avgöranden i förvaltningsrätten avgörs till fullo till företrädarens fördel. Gällande avgörandena i kammarrätterna är situationen likartad, om än något mer generös gentemot företrädarna. Det som föranlett detta är en tillämpning av de subjektiva rekvisiten som av författarna benämns som mekanisk, och långt från vad som i andra sammanhang kan känneteckna en prövning om subjektiv täckning. Det är i princip tillräckligt att konstatera enligt det andra ledet, att skatten eller avgiften inte är betald i tid, för att företrädaransvar ska utdömas.¹⁵¹ Även i Skatteverkets promemoria med anledning att se över gällande rätt från den 25 november 2015 som upprättades på uppdrag av regeringen har närmast uteslutande det andra ledet av bedömningen diskuterats.¹⁵² Det finns ett flertal slutsatser man kan dra av denna problematik. Utöver frågor om legalitet, som behandlas i nästkommande avsnitt, innebär den nuvarande

¹⁴⁹ Jfr Moëll s. 676f.

¹⁵⁰ Svernlöv Persson Österman, s. 69.

¹⁵¹ A.a. s. 7.

¹⁵² SKV 2015, avsnitt 3.1.3.1 - 3.1.3.5.

tillämpningen att det skatterättsliga företrädaransvaret i praktiken är strikt. Omständigheter av subjektiv karaktär beaktas i praktiken därför enbart vid bedömning om grund för befrielse föreligger enligt 59 kap. 15 § SFL. Mot bakgrund av den nyss nämnda statistiken vad gäller avgöranden i underinstanser verkar dock detta knappast heller vara fallet. Samtidigt bör beaktas att den dystra statistiken för bolagens företrädare i dessa mål åtminstone i viss mån kan hänföras till Skatteverkets utökade utredningsskyldighet gällande om grund för befrielse föreligger enligt officialprincipen.¹⁵³ Av statistik från Skatteverket framgår att 39 % av utredningarna inte ledde till yrkande i domstol då det bedömts föreligga befrielsegrunder. Vidare hade dock 22% av dessa utredningar därefter lett till överenskommelse med företrädaren.¹⁵⁴

Utöver att det i praktiken inte verkar föreligga någon subjektiv bedömning av större väsentlighet i förevarande mål har även de aktsamhetskrav som uppställts genom det andra ledet kritiserats. Persson Österman och Svernlöv har identifierat den aktsamhetsnorm som synes råda på området, vilket de själva anser ställer orimliga krav på företrädarna. Eftersom det första ledet av bedömningen till synes inte tillmätts någon betydelse får det inledningsvis anses föreligga ett krav på att en företrädare ska känna till bolagets samtliga skatteskulder och dess förfallodatum. Därutöver ska företrädaren se till att skatteskulderna är beräknade till rätt belopp, men också kontrollera att betalning har gjorts senast på förfallodagen genom att exempelvis kontakta banken eller Skatteverket.¹⁵⁵ Särskilt denna senare del, nämligen kravet på att betalning säkerställs i praktiken, hade redan kritiserats av Svernlöv i gemenskap med Stattin ett fåtal år före upprättandet av rapporten. De framhöll att förekomsten av ett sådant krav var rättsekonomiskt oförsvarligt.¹⁵⁶ I rapporten ansågs det föreligga goda skäl att ifrågasätta den ifrågavarande aktsamhetsnormen i förhållande till den aktsamhetsnorm som faller på styrelse och VD enligt 8 kap. 4–5 §§ ABL. Rapportens slutsats på denna punkt blev att tillämpningen av de subjektiva rekvisiten i praktiken innebär att det skatterättsliga företrädaransvaret inte är begränsade till klandervärda fall.¹⁵⁷ Författarna gick till och med så långt att kalla aktiebolaget, om än tillspetsat, en transparent associationsform i

¹⁵³ Se ovan 5.4.2.

¹⁵⁴ SKV 2014, Bilaga 1 s. 8.

¹⁵⁵ Persson Österman, Svernlöv s. 73.

¹⁵⁶ Stattin, Svernlöv s. 885.

¹⁵⁷ Persson Österman, Svernlöv s. 74f.

dessa frågor. Vidare benämndes aktiebolagsformens begränsade betalningsansvar vad gäller skatter som en illusion.¹⁵⁸

Möjligheterna till befrielse enligt 59 kap. 15 § SFL berördes sparsamt i nyss nämnda rapport. Även denna bestämmelse har dock kritiserats, främst gällande dess restriktivitet samt avsaknaden av vägledning vid tillämpning.¹⁵⁹ Eftersom Skatteverket är skyldiga genom officialprincipen att pröva om befrielsegrunder föreligger krävs även att enskilda skattehandläggare har erforderlig kunskap om vad som kan utgöra grund för befrielse. I Statskontorets rapport från 2018 framhölls dock att detta inte var fallet, primärt till följd av att bestämmelsen getts en flexibel utformning snarare än en tydlig sådan.¹⁶⁰

Kritiken på denna punkt kan därmed sammanfattas enligt följande. Bedömningen om grov oaktsamhet föreligger har i rättstillämpningen visat sig bottna i en strikt bedömning om verksamma åtgärder vidtagits innan eller på förfallodagen, särskilt i underinstanserna. Detta trots att det vid flera tillfällen nämnts att företrädarens insikt ska tillmätas avgörande betydelse. Detta har haft till följd att en extremt liten andel av mål avgörs till företrädarens fördel. I kombination med att befrielseregeln tillämpas i många tycke alltför restriktivt talar detta ytterligare för tesen att gällande rätt är konkursdrivande. Därutöver framstår befrielseregeln som väldigt oklar till sitt innehåll, vilket innebär problem för företrädarens rättssäkerhet såväl som vid rättstillämpningen i domstol samt vid Skatteverkets utredning till följd av officialprincipen.

6.1.3 Legalitet

Legalitetsprincipens betydelse på skatterättens område är ingen tillfällighet. Syftet med principen anses vara att rättskipningen ska vara lagbunden och på så sätt skyddas individen gentemot det allmänna. Principen är som allra mest central på straffrättens område, men är likväl relevant i de flesta offentligrättsliga frågor. Den består av flera olika beståndsdelar som samtliga syftar till att upprätthålla rättssäkerheten.¹⁶¹ Den aspekt som denna diskussion kommer att baseras på är framför allt kravet på förutsebarhet för den enskilde.

Just kravet på förutsebarhet har ansetts vara av särskild betydelse på skatterättens område. Om beskattning sker med bristande förutsebarhet kan detta innebära ödesdigra

¹⁵⁸ A.a. s. 37.

¹⁵⁹ Simon-Almendal s. 96f.

¹⁶⁰ Statskontoret 2018 s. 40f.

¹⁶¹ Melz m.fl. s. 611f.

ekonomiska konsekvenser för såväl små som stora aktörer. Det är framför allt av dessa skäl som det i Sverige gjorts möjligt att begära förhandsbesked från Skatterättsnämnden vid invecklade skattefrågor.¹⁶² En sådan lösning är dock ofta kostsam¹⁶³ och är därför omotiverad eller ibland rakt av omöjlig för en enskild. För att regleringen ska vara förutsebar krävs därför även att domstolar inte tolkar skatterättsliga bestämmelser alltför extensivt eller restriktivt. Detta innebär i sin tur att lagstiftaren inte bör stifta lagar som riskerar att tolkas på oförutsebara vis.

Ur denna aspekt har jag noterat ett flertal orosmoment med gällande skatterättslig företrädaransvarsreglering. Dessa torde anses problematiska ur legalitetssynpunkt oavsett vilken inställning man har till regleringen i övrigt. Inledningsvis kan konstateras att lydelsen av de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12-14 §§ SFL inte överensstämmer med den praktiska tillämpningen. Ansvaret enligt 59 kap. 14 § SFL har, "i motsats till 12–13 §" benämnts vara närmast strikt.¹⁶⁴ Samtidigt har culpabedömningarna i mål om företrädaransvar utelämnat det som påståtts vara det första ledet av bedömningen och i stället närmast uteslutande inneburi en bedömning huruvida en verksam åtgärd vidtagits eller ej. Detta innebär antingen att (1) ansvaret oavsett bestämmelse är i princip strikt, vilket strider mot bestämmelsernas ordalydelser eller (2) ansvaret i 12–13 §§ är inte strikt men innehåller till ordalydelsen likadana subjektiva rekvisit som 14 §, där ansvaret är strikt.

Att nuvarande lagstiftning har rötter i straffrätten har tidigare behandlats. Det är av dessa skäl som de subjektiva rekvisiten utformades på det vis som skedde. Tanken var att företrädaransvar endast kunde utgå i de fall då straffansvar kunde utdömas.¹⁶⁵ Det får därför vara rimligt att anta att rekvisitet grov oaktsamhet i 59 kap. 12–13 §§ SFL bör åtminstone ha stora likheter med den straffrättsliga versionen av rekvisitet. Vid tillämpningen av skattebrottslagen har begreppet grov oaktsamhet reserverats för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans.¹⁶⁶ Däremot har det skatterättsliga företrädaransvaret i 13 § enligt kritiker inte visat sig vara begränsade till de fall som kan anses klandervärda.¹⁶⁷ Denna oerhörda diskrepans mellan ordalydelse och praktisk

¹⁶² A.a. s. 616.

¹⁶³ Persson Österman s. 14.

¹⁶⁴ Walterson 59 kap. 14 § SFL.

¹⁶⁵ Se not 14, SOU 1965:23 s. 187.

¹⁶⁶ Prop. 1971:10 s. 232f.

¹⁶⁷ Se not 157.

tillämpning får i mitt tycke inte anses som något annat än högst problematisk. Detta med hänsyn till att det rör sig om ett rättsförhållande mellan staten och den enskilde där principen "ingen skatt utan lag" bör vara av väsentlig betydelse, samtidigt som regeln utgör ett undantag till det begränsade personliga ansvaret i aktiebolag vars proportionalitet finns stora skäl att ifrågasätta.

Regelverket är svåröverskådligt även i andra avseenden. Gällande befrielsebestämmelsen i 59 kap 15 § SFL råder stor oklarhet om vad som utgör särskilda skäl. Viss utbyggnad har skett i praxis, exempelvis att befrielse kan ske med hänsyn till hälsotillstånd kombinerat med bristande betalningsförmåga eller av proportionalitetsskäl, men i andra fall har bestämmelsen träffat omständigheter som rimligtvis borde ha beaktats i ett tidigare led i bedömningen. De tydligaste fallen som illustrerar denna problematik är då befrielse skett med hänsyn till att företrädaren vidtagit åtgärder som närmast är att anse som verksamma åtgärder, vilket i stället torde innebära att grov oaktsamhet aldrig förelegat från början, eller med hänsyn till företrädarens bristande egenintresse och makt i företaget, vilket rimligtvis bort innebära att han eller hon inte skulle ha ansetts ingå i företrädarkretsen och därmed inte varit ett för regelverket tillämpligt ansvarssubjekt. Slutsatsen blir således dels att möjligheten till befrielse blir svår att utröna, och dels att bestämmelsen i många fall verkar sakna ett säreget syfte. Detta, i kombination med andra faktorer såsom möjligheten till parallell tillämpning av 59 kap SFL och 25 kap ABL får till konsekvens att regleringen blir krånglig och dess effekter oförutsebara för företagare, särskilt de med bristande möjlighet att anlita rättslig rådgivning.

6.1.4 Omotiverad speciallagstiftning

Mot bakgrund av de ovan nämnda kritikpunkterna har det ifrågasatts om det överhuvudtaget finns tillräckliga skäl för att det skatterättsliga företrädaransvaret ska vara specialreglerat. Detta går att utläsa bland annat ur remissyttranden gällande SOU 2020:60.¹⁶⁸ Eftersom även skatteskulder kan omfattas av KBR-ansvaret i 25 kap. ABL och det skatterättsliga företrädaransvaret i de allra flesta fall torde aktualiseras vid liknande ekonomiska trångmål finns det skäl att argumentera för en sådan lösning. Tidigt i uppsatsen beskrivs hur det skatterättsliga företrädaransvaret ansågs motiverat främst av praktiska skäl. Detta då det sällan kunde ske en grundlig undersökning om de

¹⁶⁸ Se exempelvis Företagarnas remissvar s. 2.

aktuella omständigheterna kunde göras, och i så fall även i rätt tid.¹⁶⁹ Noterbart är att denna argumentation gällde huruvida ett särskilt skatterättsligt företrädaransvar skulle införas för ej inbetald källskatt. Det handlade således varken om sådana skatter eller avgifter som omfattas av den numera hårt kritiserade bestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL. Utöver att utredningsmöjligheterna torde ha utvecklats under de senaste 50 åren rör det sig dessutom om ett helt annat förfarande. Det kan därför, åtminstone vad gäller bestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL, finnas skäl att ifrågasätta behovet av specialregleringen. Skulle bestämmelsen tas bort och i stället uteslutande omfattas av KBR-regelverket hade dessutom flera andra problem åtgärdats per automatik, exempelvis avsaknaden av rådrum. Med detta sagt har även KBR-reglerna hårt kritiserats av olika skäl, vilket på sikt skulle kunna innebära ytterligare problem av andra slag.¹⁷⁰

6.2 Lagstiftarens syn på kritiken

6.2.1 Inledning samt skälen bakom utredningen

Den 31 oktober 2019 beslutades ett direktiv för en utredning som haft i syfte att utreda det skatterättsliga företrädaransvaret. Bakgrunden till utredningen var att det i riksdagen i två tillkännagivanden begärts att regelverket ska ses över, samt övervägas huruvida det bör ändras för att öka rättssäkerheten, förutsägbarheten samt förbättra villkoren för landets företagare. Av direktiven framgår att en central del av utredningen består i att eliminera de effekter som i uppsatsen tidigare benämnts som konkursdrivande, nämligen att ett företag som på sikt kan antas ha överlevnadsmöjligheter ändå exempelvis sätts i konkurs för att undvika personligt betalningsansvar för dess företrädare. Detta skulle dock inte göras på bekostnad av reglernas betydelse för konkurrensen, och reglernas preventiva effekt skulle bevaras. De totala skatteskulderna hos juridiska personer fick inte heller till följd av ändringar ökas kraftigt.¹⁷¹ Det förelåg dock inte utrymme enligt utredningens uppdrag att utreda huruvida speciallagstiftningen bör slopas helt till förmån för reglerna i 25 kap. ABL.

Utredningen resulterade sedermera i SOU 2020:60 som förutom ett antal förslag på författningsändringar även innehåller uttalanden om hur utredningen ställer sig gentemot gällande rätt. Detta avsnitt avser inte att behandla utredningen i sin helhet,

¹⁶⁹ Se ovan 2.2.

¹⁷⁰ Jfr Lindskog s. 9.

¹⁷¹ Dir 2019:74 s. 5.

utan i stället särskilt de delar som är av intresse för den kritik mot gällande rätt som diskuterats i avsnitt 6.1. De relevanta förslagen och de överväganden som gjorts kommer att beröras här. Djupare analyser och mina åsikter kring förslagen kommer att behandlas därefter i avsnitt 6.3.

6.2.2 De subjektiva rekvisiten och befrielsegrunder

I utredningen bemöttes den kritik som förts kring de subjektiva rekvisitens tillämpning genom en genomgång av dess tillämpning i RÅ 2007 ref. 48 samt HFD 2018 ref. 4. Utredningen drog slutsatsen att dessa vägledande avgöranden uppvisat ett till innehållet konsekvent förhållningssätt vad gäller tillämpning av det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit. Som stöd för att det så kallade första ledet av bedömningen, nämligen att företrädaren ska åtminstone haft skäl att anta att skatten inte skulle kunna betalas i tid, inte bortses från vid rättstillämpningen lyfts avgörandet i HFD 2018 ref 4 fram som en situation då detta första led lyfts fram.¹⁷² Till följd av detta har det inte ansetts föreligga ett behov av att reformera de subjektiva rekvisiten. Däremot ansågs det föreligga skäl att förtydliga de subjektiva rekvisiten i lagtext gällande ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL. Utredningen uppmärksammade kritiken särskilt gällande underinstansernas tillämpning av rekvisitet, men ansåg till följd av sin egen undersökning av underrättspraxis att det inte förekom någon "schematisk" tillämpning i utbredd omfattning.¹⁷³ Trots detta föreslås att i lagtexten lyfta fram de aspekter som särskilt ska beaktas vid bedömningen som etablerats i praxis. En sådan ändring skulle därmed markera att det inte räcker att det andra ledet av den subjektiva prövningen är uppfylld, utan även att en närmare bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet bör göras.¹⁷⁴ Tillägget som föreslagits av utredningen lyder enligt följande:

"Vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam ska det särskilt beaktas om företrädaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företrädaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda var och en av borgenärerna."

¹⁷² SOU 2020:60 s. 197f.

¹⁷³ Jfr not 151.

¹⁷⁴ A.SOU s. 198f.

Utredningen behandlade även möjligheten till befrielse i 59 kap. 15 § SFL och den kritik som framförts i sammanhanget. Av dess slutsatser framgår att det tycks finnas en bred samsyn om att möjligheterna till befrielse är alltför begränsade.¹⁷⁵ Efter viss diskussion ansåg utredningen att det finns skäl för att befrielseregeln ska kunna tillämpas i “något fler situationer”, men att detta inte fick ske på bekostnad av flexibiliteten avseende tillämpningen.¹⁷⁶ Detta resulterade i att utredningen föreslog en ändring av dagens bestämmelse, kombinerat med ett tillägg likt det som föreslagits gällande de subjektiva rekvisiten. Inledningsvis föreslås att det i stället för ett krav på att särskilda skäl föreligger så ska befrielse kunna ske om det är *oskäligt* att företrädaren blir personligt betalningsskyldig. Avsikten med ändringen är inte att inkräkta på etablerad praxis på området, det som tidigare utgjort särskilda skäl ska även nu vara grund för befrielse. Däremot skulle en sådan ändring åtminstone ha till avsikt att möjliggöra befrielse även i andra fall än vad som för närvarande framgår av praxis. Utredningen gav visserligen inga exempel på en sådan situation, men menade att ändringen tydliggör att befrielsebedömningen ska bedömas mot bakgrund av samtliga relevanta omständigheter i det enskilda fallet, såväl objektiva som subjektiva. Detta innefattar således även omständigheter som beaktas vid den tidigare subjektiva bedömningen, och i dessa fall har utredningen poängterat att även sådana omständigheter som inte ansetts tillräckliga för att undvika ansvar alltjämt kan vägas in i befrielsebedömningen.¹⁷⁷

Som ovan nämnts har utredningen även föreslagit ett tillägg som preciserar situationer där betalningsskyldigheten kan anses oskälig. De situationer som föreslås är dock enbart sådana som sen tidigare etablerats i praxis. Dessa är då (1) företrädaren saknat ägarintresse och bestämmande inflytande i den juridiska personen, (2) företrädaren vidtagit verksamma åtgärder för att begränsa skadan av den underlåtna betalningen, (3) företrädarens betalningsförmåga är varaktigt nedsatt av hälsa, ålder eller liknande förhållanden, samt (4) betalningsskyldigheten inte står i rimlig proportion till försummelsen.”¹⁷⁸

¹⁷⁵ A.SOU s. 230.

¹⁷⁶ A.SOU s. 233.

¹⁷⁷ A.SOU s. 234f.

¹⁷⁸ A.SOU s. 235.

6.2.3 Avsaknad av rådrumsfrist och anstånd som hinder

Som tidigare nämnts var en central del av utredningen att eliminera de effekter av gällande rätt som innebär att bolag sätts i konkurs eller dylikt för att skydda företrädare från personligt ansvar, trots att bolaget mycket väl på sikt kunnat drivas vidare framgångsrikt. De faktorer som i denna uppsats har konstaterats driva på en sådan effekt är dels tillämpningen av de subjektiva rekvisiten, dels avsaknaden av rådrumsfrist. Som en möjlig lösning har i denna uppsats möjligheten till anstånd lyfts fram, även om denna lösning framstår som oklar och otydlig.

I SOU 2020:60 utreddes behovet av införandet av ett sådant rådrum. Inledningsvis utreddes huruvida de möjligheter som erbjuds i gällande rätt, nämligen de hinder mot det skatterättsliga företrädaransvaret som berörts i avsnitt 4.4, var tillräckliga. Det konstaterades att varken betalningsinställelse eller ansökan om företagsrekonstruktion kunde anses ge företrädare ett i detta sammanhang ändamålsenligt skydd mot personligt betalningsansvar. Särskilt fördes fram att dessa åtgärder sänder signaler till övriga borgenärer om att bolagets ekonomi är kraftigt försämrad, vilket i sig kan inverka negativt på bolagets överlevnadsmöjlighet. Dessutom är en företagsrekonstruktion oftast kostsam och därför sämre lämpad för mindre företag.¹⁷⁹

En desto längre diskussion fördes kring juridiska personers möjlighet till anstånd. Eftersom anståndet inte på samma sätt som de övriga nyss nämnda åtgärderna sänder signaler om bolagets livskraft till övriga borgenärer, framstod det åtminstone vid en första anblick som en bättre lösning enligt utredningen.¹⁸⁰ Det konstaterades att de två grunder för anstånd som var av störst betydelse i dessa fall var anstånd vid synnerliga skäl enligt 63 kap. 15 § SFL samt regeln om anstånd till fördel för det allmänna i 63 kap. 23 § SFL. Den förstnämnda bestämmelsen avfärdades snabbt av utredningen vad gäller möjligheten att säkerställa ett rådrum för företrädaren, framför allt med hänsyn till förarbetsuttalanden där det gjorts tydligt om att regeln ska tillämpas restriktivt. Vad gäller näringsidkare ska regeln tillämpas särskilt restriktivt, och dessa har hänvisats till att genom annan ordning söka lösning på sina betalningsproblem.¹⁸¹ Utredningen valde i stället att fokusera på det så kallade "borgenärsanståndet" i 63 kap. 23 § SFL. Regeln befanns i sitt nuvarande skick inte heller vara tillräcklig för att på ett förutsebart sätt ge

¹⁷⁹ A.SOU s. 252.

¹⁸⁰ A.SOU s. 253.

¹⁸¹ A.SOU s. 254 med hänvisning till Se prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1041 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 420ff.

en företrädare för en juridisk person den tidsfrist som ansågs önskvärd, framför allt med hänsyn till att bestämmelsen i sin nuvarande form är beroende av Skatteverkets förtroende för företrädarna.¹⁸² Utredningens slutsats blev således att inga utav nu gällande hinder mot skatterättsligt företrädaransvar kunde anses resultera i ett tillräckligt rådrum som ansågs motiverade i dessa fall.

Till följd av detta valde utredningen först att utreda huruvida en justering av befintliga alternativt en ny anståndsbestämmelse borde införas för att möjliggöra ett rådrum för företrädarna. Eftersom borgenärsanståndet ansågs uppfylla sitt syfte, nämligen att låta Skatteverket få ett verktyg att bevilja tillfällig betalningsbefrielse i de fall när det kan bli aktuellt att träffa betalningsuppgörelser, saknades det skäl att vidare utvidga denna regel.¹⁸³ Huruvida en helt ny anståndsregel borde införas framförde utredningen att en sådan regel skulle behöva med hög precision träffa de företag som har ett behov av rådrum. Detta ansågs vara förenat med svårigheter då bland annat situationen hos två olika företag av väsentligt olika storlekar skulle riskeras att behandlas olikformigt. Eftersom en sådan regel i princip skulle vara en mindre generös version av de regler som gällt under finanskrisen samt coronapandemin ansågs även risken för missbruk vara stor, då detta varit ett stort problem med denna tillfälliga lagstiftning. Slutligen ansågs det vara en omväg att erbjuda en juridisk person anstånd med betalning av skatt när syftet egentligen är att tillfälligt skydda en av dess företrädare mot personligt betalningsansvar. Det var primärt av dessa skäl som utredningen därefter valde att i stället undersöka om en ny rådrumsregel likt den i ABL 25 kap. borde införas.¹⁸⁴

Kopplat till en ny rådrumsregel var det huvudsakligen två frågor som lyftes fram. Den första var om rådrummet skulle träda in av automatik, eller om en ansökan skulle krävas. Utredningen fann att en rådrumsregel som bygger på ett ansökningsförfarande hade klara fördelar framför en automatiskt verkande regel. Dessa fördelar verkar främst ha varit att förhindra missbruk och att skatteskulderna växer under ett pågående rådrum.¹⁸⁵ Gällande fristens tidslängd föreslogs blott två månader, där utgångspunkten verkar ha varit att borgenärsanståndets längsta period utan krav på delbetalning även har visat sig vara två månader. Ingen vidare diskussion kring huruvida tidslängden borde

¹⁸² A.SOU s. 255 för mer läsning gällande tillämpning av borgenärsanståndet, se s. 100ff.

¹⁸³ A.SOU s. 256.

¹⁸⁴ A.SOU s. 256.

¹⁸⁵ A.SOU s. 266f.

vara längre eller tydliga jämförelser med åttamånadersfristen i 25 kap. ABL verkar ha gjorts.¹⁸⁶

6.2.4 Sammanfattning

Det kan konstateras att utredningen i stort bemöter den kritik som framförts ovan i avsnitt 6.1. Gällande kravet på grov oaktsamhet verkar utredningen för närvarande inte anse att det föreligger någon större problematik gällande rättstillämpningen, inte ens i lägre instans. Samtidigt föreslås att innehållet i den subjektiva prövningen förtydligas, inte minst i syfte att markera vikten av det så kallade första ledet av bedömningen. Utredningen har dock inte gett något antydande att gällande krav på grov oaktsamhet skulle vara i behov av en reform gällande dess materiella innehåll.

Avseende möjligheten till befrielse har dock utredningen framfört ett medhåll, om än ett försiktigt sådant, att det bör finnas fler fall där befrielse från det personliga betalningsansvaret kan medges. Till följd har utredningen föreslagit en ändrad lydelse och därmed frångått kravet på särskilda skäl. I stället föreslås att befrielse ska medges om den personliga betalningsskyldigheten anses som oskälig. Denna ändring har till avsikt att utöka antalet situationer där företrädaren befrias. Däremot ger inte utredningen några exempel på sådana omständigheter. Denna uppgift verkar således hänskjutas till rättstillämparen. Detta är dock i mitt tycke inte särskilt överraskande, då utredningen avsåg att fortsatt värna om bestämmelsens flexibla tillämpning. Därutöver föreslår utredningen ett tillägg till bestämmelsen vars innehåll främst utgör en precisering av praxis och således därmed bör ha minimal betydelse för bestämmelsens materiella tillämpning.

Utredningen föreslår vidare att en rådrumsfrist ska införas. Detta då det åtminstone indirekt framgått att utredningen instämt i att gällande rätt är i viss grad konkursdrivande. Dessutom erbjuder gällande rätt i dagsläget inget skydd mot personligt betalningsansvar som enligt utredningen är tillräckligt ändamålsenligt. Till skillnad från motsvarande regel i 25 kap. ABL ska rådrummet dock inte träda in per automatik utan först efter ansökan. Dessutom skiljer sig längden avseende rådrumsperioden drastiskt, då denna enligt utredningens förslag enbart ska löpa under två månader utan möjlighet till förlängning.

¹⁸⁶ A.SOU s. 264. Se dock vidare nedan i 6.3.2.

Slutligen kan konstateras att utredningen inte haft till uppdrag att utreda eller föreslå ett slopande av det skatterättsliga företrädaransvaret, varför detta inte har kommenterats.¹⁸⁷

6.3 Analys av utredningens förslag och de lege ferenda

6.3.1 Inledning

I följande avsnitt avser jag att bemöta och analysera de förslag som förts fram av utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret. Förslagen och dess bakomliggande motiv kommer i första hand att ställas mot den kritik som framförts mot lagstiftningen och huruvida jag finner dessa tillräckliga. I de fall då jag finner att de föreslagna ändringarna inte är tillfredsställande kommer jag därefter i en diskussion de lege ferenda själv framföra förslag på hur lagstiftningen bör se ut för att åtgärda rådande problematik.

6.3.2 Förslaget angående rådrumsfrist

Det har tidigare i uppsatsen framförts kritik gällande att de hinder till skatterättsligt företrädaransvar som erbjuds i gällande rätt i form av anstånd med betalning inte utgör ett tillfredsställande alternativ till en sådan möjlighet till rådrum som erbjuds i 25 kap ABL. Det har därefter visats att utredningen varit av liknande åsikt i frågan, varför ett två månader långt rådrum efter ansökan har föreslagits. En sådan ändring skulle utgöra ett tydligt steg i rätt riktning, framför allt i syfte att mildra de effekter av gällande lagstiftning som av kritiker kallat konkursdrivande. Eftersom den föreslagna regeln dock fortfarande skiljer sig väsentligt gentemot den befintliga rådrumsregeln i 25 kap. ABL finns skäl att analysera huruvida den föreslagna regeln är tillräckligt långtgående.

Skälet till att utredningen valde att föreslå ett krav på ansökan har främst motiverats utifrån att detta skulle förhindra att företag utan överlevnadspotential drar på sig ytterligare skatteskulder under rådrummet.¹⁸⁸ Kravet på ansökan ska således inte enbart vara en formalitet, utan möjliggöra för Skatteverket att kunna neka rådrum i vissa fall. Det går visserligen att lyfta fram en viss problematik med ett sådant krav på ansökan. Särskilt kan ifrågasättas huruvida varje person som ryms inom det förhållandevis extensiva företrädarbegreppet på individnivå kan anses ha kunskap om företagets

¹⁸⁷ A.SOU s. 287.

¹⁸⁸ A.SOU s. 262.

ställning vad gäller skatteskulder och dess förfalldatum och att en ansökan därmed bör göras. Detta skulle i så fall kunna innebära att företrädare med mindre insyn "bestraffas" av att de företrädare med mer insyn inte ansöker i den ordning som krävs. Detta känns dock i mitt tycke något långsökt, och en sådan situation behandlas i mitt tycke på ett mer ändamålsenligt sätt genom tillämpning av befrielseregeln.

Något som däremot kan vara problematiskt i ett mer allmänt perspektiv är Skatteverkets möjlighet att neka rådrum. Närmare bestämt skulle alltför omfattande möjligheter att vägra rådrummet kunna leda till att den föreslagna regeln i många fall inte uppfyller sitt syfte. Utredningen framför visserligen att syftet är att ansökan i regel ska bifallas.¹⁸⁹ Däremot har två omständigheter lyfts fram som särskilt beaktansvärda vid bedömningen.¹⁹⁰ Det första fallet är då företrädaren tidigare har beviljats ett rådrum enligt SFL. I det fall ansökan endast avser att bifallas för bolag vars företrädare har möjlighet till överlevnad på sikt får detta framstå som ändamålsenligt. Däremot ska det även särskilt beaktas om den juridiska personen eller företrädaren tidigare i inte obetydlig omfattning underlåtit att redovisa eller betala skatter och avgifter, både enligt SFL och gällande motsvarande utländska skatter. Denna punkt föranledde tveksamheter hos remissinstanser som framförde en oro att denna utformning skulle riskera alltför omfattande möjligheter att avslå ansökan.¹⁹¹ Andra förslag som framförts av remissinstanser är att bedömningen enligt denna punkt i stället bör knytas till den skuld som ansökan avser snarare än tidigare skulder.¹⁹² För egen del anser jag att en ansökan om rådrum ska bifallas i de allra flesta fallen, särskilt då det i den föreslagna lagstiftningen saknas möjlighet att överklaga ett eventuellt avslag.¹⁹³ Jag delar remissinstansernas oro om att den föreslagna lydelsen skulle ge Skatteverket alltför vidsträckta befogenheter att avslå ansökan. Jag föreslår därför att avslag bör vara reserverat enbart till de fall då det finns en klar misstanke om brottslig verksamhet eller om det är uppenbart att det saknas överlevnadspotential hos det aktuella företaget. Detta skulle eventuellt kunna kompletteras med en möjlighet för Skatteverket att återkalla

¹⁸⁹ A.SOU s. 268f.

¹⁹⁰ A.SOU s. 30f.

¹⁹¹ GU remissvar s. 3.

¹⁹² NSD remissvar s. 7.

¹⁹³ Jfr SOU 2020:60 s. 280.

beslutet om sådana misstankar skulle uppstå under rådruddens löpande. En sådan möjlighet har förts fram av Skatteverket i sitt remissvar.¹⁹⁴

Den andra tydliga skillnaden gentemot motsvarande regler i 25 kap. ABL är att rådrudd endast medges med upp till två månader. Vid första anblick kan ett par problem identifieras med en sådan ordning. Inledningsvis kan konstateras att två månader är en förhållandevis kort tid för ett företag att komma till bukt med sina betalningsproblem. Eftersom rådruddet är väsentligt mycket kortare än det rådrudd på åtta månader som erbjuds enligt KBR-regelverket torde detta i praktiken fortfarande innebära att Skatteverkets fordran anses överordnad andra borgenärens. Således skulle förslaget i många fall inte utgöra en lösning på den problematik som av kritiker kallats en "gräddfil för staten".¹⁹⁵ Förslaget gällande rådruddens längd har främst motiverats med att ett längre rådrudd skulle öka riskerna för att företagets skatteskulder skulle öka.¹⁹⁶ Detsamma borde rimligtvis gälla vid tillämpning av 25 kap. ABL, något som även förts fram av remissinstanser.¹⁹⁷ Med tanke på att rådruddet endast föranleds av ett ansökningsförfarande som syftar till att sälla ut företag med begränsad möjlighet till överlevnad framstår ett sådant tankesätt som överflödigt. Mot denna bakgrund framstår det i mitt tycke omotiverat med en annan ordning än att det föreslagna rådruddens längd i vart fall bör motsvara det rådrudd som aktualiseras enligt 25 kap. ABL. Skulle dessutom en sådan tidigare nämnd möjlighet för Skatteverket att återkalla ett beslut om rådrudd införas skulle distinktionen mellan regelverken framstå som än mer obefogad. Skulle detta innebära ett alltför omfattande utredningsarbete från Skatteverkets sida kan ett alternativ vara att rådruddet efter ny ansökan i stället tillåts förlängas, upp till åtminstone åtta månader.

6.3.3 Förslagen angående de subjektiva rekvisiten samt befrielseregeln

Till skillnad från utredningens förslag gällande införandet av en rådruddregel framstår de praktiska konsekvenserna av förslagen angående de subjektiva rekvisiten samt befrielseregeln som mycket mer oklara. I detta fall har inte en likalydande intention att ändra rättsläget framförts, även om detta har föranletts av att utredningen verkar ha skiljaktig syn på reglernas tillämpning. Gällande tillämpningen av de subjektiva

¹⁹⁴ SKV remissvar s. 3.

¹⁹⁵ Jfr not 148.

¹⁹⁶ SOU 2020:60 s. 264f.

¹⁹⁷ UU remissvar s. 2f.

rekvisiten har remissinstanser återigen anfört avvikande meningar gentemot utredningens ståndpunkt att det inte förelåg någon "schematisk tillämpning i utbredd omfattning."¹⁹⁸ Utredningens uttalande har även ifrågasatts då det enligt deras egen granskning enbart visat sig att hälften av de utredda underinstansdomarna gjort sådana nyanserade subjektiva bedömningar i två led som krävs enligt RÅ 2009 ref 72. och HFD 2018 ref 4.¹⁹⁹ Oaktat enskilda åsikter i frågan får det anses tydligt att det fortsatt råder stor osäkerhet kring huruvida gällande rätt tillämpas ändamålsenligt. En relevant frågeställning torde därmed vara om det föreslagna tillägget är tillräckligt för att effektivt avhjälpa denna osäkerhet.

Även om det från vissa håll framförts en önskan att ändra de subjektiva rekvisitens materiella innehåll kan diskursen främst hänföras till huruvida gällande rätt tillämpas på ett ändamålsenligt sätt. Som ovan nämnts föreslår utredningen att de två leden gällande den subjektiva bedömningen ska tydliggöras i lagtext. Om man likt jag ansluter sig till kritikernas åsikt om att den subjektiva bedömningen i många fall är bristfällig bör man ifrågasätta om det föreslagna tillägget är tillräckligt för att skapa en enhetlig tillämpning. Å ena sidan kan man likt utredningen anse att en sådan ändring skulle utgöra en tydlig markör gentemot underinstanserna. Möjligtvis är en sådan markering, i kombination med de relativt färskta RÅ 2009 ref 72 och HFD 2018 ref 4, tillräcklig för att eliminera de problem som idag upplevs av kritiker. Å andra sidan har trots vägledande praxis och förarbetsuttalanden bevisligen inte en sådan enhetlig nyanserad bedömning gjorts, åtminstone inte i sådan mån att frågan inte fortsatt är kraftigt omdiskuterad. Är man av åsikten att underinstanser för närvarande inte på ett konsekvent sätt tillämpar gällande rätt är det långsökt att anta att enbart ett förtydligande i lagtext ska åtgärda problematiken, särskilt då det i bakomliggande uttalanden uttryckts en i förhållande till kritikerna mild syn på den påstådda problematiken.

I mitt, och till synes majoriteten av kritikers, tycke föreligger ingen större problematik kring det skatterättsliga företrädaransvarets subjektiva rekvisit. Åtminstone förutsatt att dessa prövas enligt den fastställda nyanserade ordningen. Jag anser att när den subjektiva prövningen görs på korrekt sätt så kan dessa, i kombination med befrielseregeln som strax behandlas, anses proportionerliga sett till ändamålet och

¹⁹⁸ UU remissvar s. 2.

¹⁹⁹ Advokatsamfundets remissvar s. 3.

framstår även som rättvisa i förhållande till KBR-reglerna. Därav finner jag ingen anledning till att exempelvis ersätta dessa med objektiva rekvisit eller dylikt. Detta då området redan har präglats av stor osäkerhet under en längre tid. Jag ställer mig dock fundersam till huruvida det föreslagna tillägget är tillräckligt för att säkerställa tillämpningen framöver. Samtidigt är alternativa lösningar som inte kan antas påverka den subjektiva prövningens innehåll troligtvis få. Jag anser därmed att det föreslagna tillägget är en av de bättre, om inte den bästa, lösningen i detta fall. Om utredningens förslag skulle leda till lagstiftningsåtgärder har jag dock förhoppningar att regeringen särskilt identifierar osäkerheten kring rättsläget som ett problem och därmed till skillnad från utredningen ytterligare markerar en önskan om en enhetlig tillämpning.

Ovan nämnda slutsats bör läsas mot bakgrund av utredningens förslag gällande möjligheter till befrielse mot personligt betalningsansvar. Av utredningen framgick ordagrant att det önskas förekomma fler omständigheter som kan leda till befrielse. Detta tydliggörs genom att kravet på särskilda skäl i stället ersätts av en oskälighetsbedömning. Eftersom normbildningen i detta hänseende förskjuts till rättstillämparen är en vidare analys av förslaget förknippad med svårigheter. Däremot anser jag, till skillnad från vid diskussionen kring de subjektiva rekvisiten, att man inte kan begära mer av utredningen i detta fall. Min förhoppning är att den föreslagna ändringen eventuellt kan ta hänsyn till nya faktorer, såsom huruvida staten lidit skada av företrädarens underlåtenhet. framför allt hoppas jag dock att en sådan ändring hade inneburit en mindre restriktiv tillämpning av bestämmelsen vid fall som sedan tidigare omfattats. Exempelvis genom att företrädarens roll i den juridiska personen och huruvida företrädarens betalningsförmåga är varaktigt nedsatt av sjukdom eller liknande beaktas i högre grad. Skulle detta bli fallet anser jag att det skatterättsliga företrädaransvaret skulle upplevas som väsentligt mindre strikt i relation till KBR-ansvaret, vilket sedermera innebär ett mer proportionerligt undantag till principen om personlig ansvarsfrihet.

6.3.4 Förslagets inverkan på reglernas legalitet

Jämfört med annan kritik som berörts i detta arbete har kritiken som framförts med hänsyn till reglernas förenlighet med legalitetsprincipen huvudsakligen byggd på mina egna observationer. Särskilt anser jag att utformningen av de subjektiva rekvisiten och befrielseregeln inte är tillräckligt tydliga i sin utformning, och i vissa fall rent av

missvisande. Detta är något som uppmärksammats av utredningen och utgör en stor anledning till att de föreslagna ändringarna ser ut som de gör.²⁰⁰

Skulle utredningens förslag bli verklighet anser jag att många av de befintliga problemen ur legalitetssynpunkt skulle åtgärdas. framför allt anser jag att det föreslagna tillägget till befrielseregeln, som i princip är en kodifiering av praxis, är särskilt välkommet. Däremot framstår fortfarande kravet på grov oaktsamhet som något vilseledande till sin ordalydelse, både jämfört med den straffrättsliga definitionen och jämfört med liknande bestämmelser i samma kapitel. Detta lindras dock något av att bedömningsgrunderna föreslås införas direkt i bestämmelsen. Allra helst hade jag dock sett en större översikt av begreppet grov oaktsamhets innebörd i 59 kap. 12–14 §§ SFL och att benämningen justeras, förutsatt att detta inte påverkar rättsläget.

Med detta sagt finner jag att utredningens förslag eventuellt kan visa sig föranleda nya problem ur legalitetssynpunkt. Skulle en rådrumsfrist efter ansökan införas likt utredningen föreslår uppstår nämligen en viss osäkerhet hos företrädare huruvida deras ansökan kommer att beviljas. Utredningen har visserligen delvis tagit hänsyn till detta, genom att vara tydliga med att en sådan ansökan ska behandlas skyndsamt.²⁰¹ Detta utesluter dock inte det faktum att prövningen i sig kan riskera att bli osäker ur rättssäkerhetssynpunkt om Skatteverket tillåts göra allt för flexibla bedömningar. Det faktum att företrädaren eller den juridiska personens tidigare skatteskulder, såväl svenska som utländska, kan komma att beaktas är en sådan omständighet som i mitt tycke skulle kunna innebära en icke rättssäker prövning. Skulle mitt alternativa förslag om en möjlighet för Skatteverket att återkalla ett beslut om rådrum i stället införas krävs även här att förutsättningarna görs tydliga i lagtext. Då jag är av åsikten att nekande eller en senare återkallelse av rådrum ska ske oerhört restriktivt anser jag att Skatteverkets möjligheter till skönsmissiga bedömningar ska minimeras, vilket även bör reflekteras av lagtexten.

7. Sammanfattning och avslutande synpunkter

Det kan konstateras att det skatterättsliga företrädaransvaret för närvarande är bristfälligt. Noterbara skillnader kan identifieras jämfört med KBR-ansvaret, framför allt att företrädare inte lämnas något rådrum att vända företagets negativa utveckling.

²⁰⁰ Se exempelvis SOU 2020:60 s. 205f.

²⁰¹ SOU 2020:60 s. 269.

Detta får till följd att gällande rätt kan beskrivas som närmast konkursdrivande, då företrädare i princip måste avveckla verksamheten för att undvika personligt ansvar. Utöver att detta drabbar de aktuella bolagen får det även antas ha negativa konsekvenser för övriga borgenärer och samhällsekonomin i stort. Samtidigt råder stor oenighet huruvida den tillhörande subjektiva prövningen görs på ett ändamålsenligt sätt, vilket tillsammans med vag lagstiftning leder till ett osäkert rättsläge. Sammanfattningsvis får detta anses innebära att gällande rätt för närvarande utgör ett oproportionerligt undantag till principen om personlig ansvarsfrihet.

En väsentlig översyn av regelverket har gjorts till följd av SOU 2020:60 där ändringar har föreslagits. Huruvida dessa förslag har funnits tillfredsställande har varierat. Den föreslagna rådrumsregeln är visserligen ett steg i rätt riktning, men framstår fortfarande som alltför gynnsam gentemot staten jämfört med hur borgenärer behandlas enligt KBR-regelverket. Gällande de subjektiva rekvisiten och befrielseregeln lämnas mycket ansvar till domstolarna, och det får anses ovisst huruvida dessa ändringar är tillräckliga för att eliminera den osäkerhet som idag råder. Ur rättssäkerhetssynpunkt får dock förslagen i stort anses tillfredsställande, då lagtexten föreslås att tydliggöras, även om det fortsatt finns synpunkter att föra fram även i dessa avseenden.

Det skatterättsliga företrädaransvarets framtid får anses osäkert. Trots den omfattande utredningen har regeringen ännu, flera år senare, inte upprättat något lagförslag. Det står dock klart att regelverket är i stort behov av förändring så snart som möjligt. Som skiljaktig mening till utredningens förslag vill jag särskilt lyfta fram behovet av ett rådrum med ett rättssäkert ansökningsförfarande som åtminstone motsvarar åttamånadersfristen i KBR-regelverket. Därutöver önskar jag förtydligande, såväl i lagtext som i bakomliggande uttalanden, av att den subjektiva prövningen även innefattar en prövning av företrädarens egen insikt. Gällande befrielseregeln hoppas jag att rättstillämparen, om utredningens förslag blir verklighet, tar tillfället i akt att göra en mer ändamålsenlig bedömning för att säkerställa att det personliga ansvaret för ett bolags skatter och avgifter blir undantag i stället för norm.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Proposition 1910:54 *Med förslag till lag om aktiebolag och till lag om vissa ändringar i lagen om handelsbolag och enkla bolag den 28 juni 1895*

Proposition 1971:10 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.*

Proposition 1973:90 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m. m.; given Stockholms slott den 16 mars 1973*

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

Proposition 2000/01:150 *Likvidation av aktiebolag m.m.*

Proposition 2002/03:49 *Nya förmånsrättsregler*

Proposition 2002/03:128 *Företrädaransvar m.m.*

Proposition 2004/05:85 *Ny aktiebolagslag*

Proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet*

Proposition 2012/13:65 *Förkortad tid för styrelseledamöters personliga betalningsansvar*

Statliga offentliga utredningar

SOU 1965:23 *Uppbördsfrågor*

SOU 1971 s. 327 *Förslag till aktiebolagslag m.m.*

SOU 1983:23 *Lag om skatteansvar: delbetänkande*

SOU 1987:59 *Ansvarsgenombrott m.m.*

SOU 1999:1 *Nya förmånsrättsregler*

SOU 2001:1 *Ny aktiebolagslag*

SOU 2002:8 *Företrädaransvar*

SOU 2020:60 *Det skatterättsliga företrädaransvaret - en översyn*

Remissvar på SOU 2020:60

Företagarnas remissvar, 2021-03-06 (not: Företagarnas remissvar)

Juridiska institutionen på Göteborgs universitets remissvar, 2021-03-03 (not: GU remissvar)

Juridiska fakultetsnämnden på Uppsala universitets remissvar, 2021-03-23 (not: UU remissvar)

Näringslivets skattedelegations remissvar, 2021-03-19 (not: NSD remissvar)

Skatteverkets remissvar, 2021-03-22 (not: SKV remissvar)

Sveriges advokatsamfundets remissvar, 2021-03-26 (not: Advokatsamfundets remissvar)

Litteratur

Agell, Anders, Malmström, Åke, Sigeman, Tore, *Civilrätt*, uppl. 18, Liber ekonomi Malmö 2003 (Not: Agell m.fl.)

Andersson, Håkan, *Styrelseledamots kapitalbristansvar – associationsrättslig språklig ytstruktur med skadeståndsrättslig funktionell djupstruktur*, i Edlund, Lars (red.), Festschrift till Stefan Lindskog, Jure Förlag, Stockholm 2018 (Not: Andersson)

Forssén, Björn, *Företrädaransvar för juridiska personers skatteskulder*, uppl. 1, Jure Förlag, Stockholm 2012 (Not: Forssén)

Gunnarsson, Åsa, *Anmälan av Stefan Olssons avhandling om ”Punktsskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv”*, Skattenytt 2002. (Not: Gunnarsson)

Hemström, Carl, Giertz, Magdalena, *Bolag, föreningar, stiftelser - En introduktion*, uppl. 8, Norstedts Juridik uppl. 8, Norstedts Juridik, Stockholm 2014. (Not: Hemström, Giertz)

Hjertstedt, Mattias, *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: Om innehållet i metodavsnitt vid användningen av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt*, i Mannelqvist, Ruth, Ingmanson, Staffan, Ulander-Wänman, Carin (red.), Festskrift till Örjan Edström, Umeå universitet, Umeå 2019 (Not: Hjertstedt)

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, uppl. 1, Norstedts Juridik, Stockholm 1995 (Not: Hultqvist)

Höglund, Mats, *Anstånd med betalning av skatt*, uppl. 1, Jure Förlag, Stockholm 2004 (Not: Höglund)

Larsson, Ylva, Mogrell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar och regressrätt*, Skattenytt 2015. (Not: Larsson, Mogrell)

Lindskog, Stefan, *Kapitalbrist i aktiebolag - kommentarer till kap. 25:13-20 ABL*, uppl. 3, Norstedts Juridik, Stockholm 2023 (Not: Lindskog)

Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson Östermann, Roger, Svensson, Bo, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, uppl. 5, Norstedts Juridik, Stockholm, 2012 (Not: Löfgren m.fl.)

Malmborg, Leif, *Likvidation av aktiebolag: en kommentar till 25 kap. aktiebolagslagen*, uppl. 1, Jure Förlag, Stockholm 2014 (Not: Malmborg)

Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Persson Östermann, Roger, *Inkomstskatt del 2 - En lärobok i skatterätt*, uppl. 19, Studentlitteratur AB, Lund 2023 (Not: Melz m.fl.)

Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen*, Skattenytt 2004 (Not: Moëll)

Mutén, Leif, *Trängselskatten*, Svensk Skattetidning 2006 (Not: Mutén)

Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar, Mandorff, Göran, *Företag i kris: vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, uppl. 5, Jure Förlag, Stockholm 2013 (Not: Oppenheimer m.fl.)

Persson Östermann, Roger, *Förhandsbesked i skattefrågor*, uppl. 1, Iustus, Uppsala 2014 (Not: Persson Östermann)

Persson Östermann, Roger, Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, Svensk Skattetidning 2009 (Not: Persson Österman, Nyquist)

Persson Österman, Roger, Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar - fiskal gräddfil utan legitimitet?*, Svenskt Näringsliv, 2013 (Not: Persson Österman, Svernlöv)

Rodhe, Knut, *Moderbolags ansvar för dotterbolags skulder*, i Bernitz, Ulf (red.), Festskrift till Jan Hellner, Skogs Grafiska AB, 1984 Stockholm (Not: Rodhe)

Rodhe, Knut, Skog, Rolf, *Rodhes aktiebolagsrätt*, uppl. 24, Norstedts Juridik, Stockholm 2014 (Not: Rodhe, Skog)

Smiciklas, Martin, *Aktiebolagsrättens utveckling*, Svensk Juristtidning 1989 (Not: Smiciklas)

Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, uppl. 1, Norstedts Juridik, Stockholm 2015 (Not: Simon-Almendal)

Stattin, Daniel, Svernlöv, Carl, *Skattebetalningsansvar ur ett bolagsrättsligt perspektiv*, Svensk Skattetidning 2011:10 s. 876. (Not: Stattin, Svernlöv)

Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning - en lärobok i allmän rättslära*, uppl. 5, Norstedts Juridik, Stockholm 1996 (Not: Strömholm)

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från Högsta domstolen

NJA 1947 s. 647

NJA 1969 s. 326

NJA 1970 s. 3

NJA 1971 s. 296

NJA 1972 s. 115 I

NJA 1972 s. 697

NJA 1972 not. A 19

NJA 1973 s. 544

NJA 1974 s. 297

NJA 1974 s. 423

NJA 1975 s. 745

NJA 1981 s. 1014

NJA 1985 s. 439

NJA 1988 s. 620

NJA 1993 s. 740

NJA 2000 s. 132

NJA 2004 s. 176

NJA 2009 s. 221

NJA 2012 s. 328

NJA 2012 s. 858

NJA 2014 s. 892

NJA 2014 s. 948

NJA 2018 s. 602

NJA 2018 s. 1038

Rättsfall från Regeringsrätten/Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2003 ref 91

RÅ 2008:75

RÅ 2009 ref 72

HFD 2016 ref 60

HFD 2018 ref 4

Rättsfall från Hovrätter

Hovrätten för Västra Sverige 1990-11-16, mål nr T 272/89

Rättsfall från Kammarrätter

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3836-07

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2558-12

Övrigt

Motion 1885:3 Första kammaren, *Motioner i första kammaren n:o 3 med förslag till lag om aktiebolag*

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

SKV Rapport 2004:2 (Not: SKV 2004)

Skatteverket, Handledning för företrädaransvar (SKV 443), 2009. (Not: SKV 2009)

Skatteverket, *Företrädare och betalningar*, (Not: SKV 2014)

Skatteverket, *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*, 2015 (Not: SKV 2015)

Statskontoret, *Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och ansånd*, 2018 (Not: Statskontoret 2018)

Internetkällor

Rättslig vägledning, Skatteverket

Skatteverket, Rättslig vägledning, *Skatteverkets skyldighet att utreda*, 2023, (inhämtad 2023-10-15),

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/341630.html#h-Skyldigheten-att-utreda-framgar-av-skatteforfarandelagen> (Not: Rättslig vägledning - Skatteverkets skyldighet att utreda)

Skatteverket, Rättslig vägledning, *Hinder mot företrädaransvar*, 2023, (inhämtad 2023-11-27)

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/3> (Not: Rättslig vägledning - Hinder mot företrädaransvar)

Lagkommentarer

Andersson, Sten, Johansson, Svante, Skog, Rolf, Aktiebolagslag (2005:511), Norstedts Juridik 5 juni 2023 (JUNO) (Not: Andersson m.fl.)

Nerep, Erik, Samuelsson, Per, Adestam, Johan, Aktiebolagslag (2005:551), Lexino 1 september 2021 (JUNO) (Not: Nerep m.fl.)

af Sandeberg, Catarina, Årsredovisningslag (1995:1554), Karnov (JUNO) (besökt 2023-09-27) (Not: af Sandeberg)

Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1244), Karnov (JUNO) (besökt 2023-12-17) (Not: Walterson)