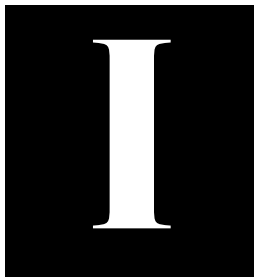


Företrädar- ansvar

– kommentarer av ett förslag om regeländringar

Björn Forssén kommenterar i denna artikel de förslag till en reformering av reglerna i skatteförfarandelagen om företräदारansvar som lämnas i SOU 2020:60, varvid han återknyter bland annat till de av sina tidigare artiklar i Balans fördjupning vilka främst avser ämnet.

Text: **Björn Forssén**



SOU 2020:60, Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn, lämnas förslag till en reform 1 januari 2022 av företrädaransvaret för skatteskulder hos juridiska personer, exempelvis för företrädare för aktiebolag med skatteskulder. I

denna artikel kommenterar jag förslaget från framför allt rättssäkerhetsmässig synpunkt. Innan jag gör det går jag igenom översiktligt om vad företrädaransvarsinstitutet innebär och om dess bakgrund.

Innebörden av och bakgrunden till företrädaransvarsreglerna

De som kan vara skattskyldiga är fysiska personer respektive juridiska personer. För de juridiska personernas obetalda skatter eller avgifter kan en eller flera fysiska personer bli betalningsskyldiga, om de är legala eller faktiska företrädare för den juridiska personen i fråga. Detta så kallade företrädaransvar avser således en fysisk persons ansvar för annans skulder till staten, det vill säga för den juridiska personens i fråga skulder. Regler om företrädaransvar för tull eller annan skatt än tull återfinns i tullagen (2016:253) och skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Företrädaransvarsinstitutet omfattar sedan 1 november 1997, då skattekontosystemet infördes genom skattebetalningslagen (1997:483), SBL, alla skatter och avgifter som omfattas därav. Dessutom omfattar företrädaransvarsinstitutet bland annat tull. Reglerna om företrädaransvar avseende skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet återfinns, sedan SFL 2012 ersatte SBL, i 59 kap. 12-21 §§ SFL. I 2 kap. 18 § första stycket tullagen hänvisas, beträffande betalningsskyldighet för en företrädare för en gäldenär som är en juridisk person med en tullskuld till staten, till bland annat huvudregeln om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL och befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL. Det finns även hänvisningar

till företrädaransvarsreglerna i SFL i följande tre lagar: lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter och radio- och tv-lagen (2010:696). I dessa sker också hänvisningar till huvudregeln om ansvar i 59 kap. 13 § SFL, men det är bara i lagen om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion som hänvisning även sker till befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL. Om inte annat anges, avser mina kommentarer beträffande företrädaransvarsinstitutet reglerna i det hänseendet avseende skatter och avgifter vilka omfattas av skattekontosystemet och sålunda av samtliga lagrum i 59 kap. 12-21 §§ SFL, såsom skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatter och bolagsskatt.

Företrädaransvaret infördes 1968 i enlighet med SFS 1967:625, varigenom 77 a § infördes i dåvarande uppbördsförordningen (1953:272), och omfattade då enbart ansvar för obetalt skatteavdrag på lön (källskatteavdrag). I min företrädaransvarsbok, Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer: Fjärde upplagan (från november 2019, tillgänglig på www.forssen.com), anger jag i avsnitt 1.6, baserat på förarbetena till införandet av företrädaransvaret, motiven till institutet. Anledningen till att företrädaransvaret infördes 1968 var att staten inte hade vunnit framgång med att utkräva skadeståndsansvar från ställföreträdare i aktiebolag för obetalda skatteavdrag på utbetalda löner. Företrädaransvaret infördes för att motverka att aktiebolagsformen sålunda kunde utnyttjas för att i stor utsträckning låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten inneburit, genom att ett aktiebolag försattes i konkurs. Även ekonomisk förening och stiftelse nämndes som exempel på juridiska personer i vilka det förekommit att inbetalning av källskatt underlåtit. Det ansågs godtagbart från rättssäkerhetsmässig synpunkt att införa företrädaransvaret, eftersom det förenades med en möjlighet till jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten för företrädaren,

vilket idag benämns befrielse. Det är dock enligt min mening viktigt att från rättssäkerhetsmässig synpunkt betrakta företrädaransvaret för vad det framför allt är beträffande aktiebolagen. Jag återknyter därför till avsnitt 1.3 i företrädaransvarsboken, där jag bland annat anger att regleringen av företrädaransvar för en juridisk persons skatteskulder enligt 59 kap. 12-14 §§ SFL utgör en form av ansvarsombrott i förhållande till den grundläggande principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett aktiebolags skulder enligt 1 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551), ABL, som lyder: "I ett aktiebolag har aktieägarna inte något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser."

Sedan företrädaransvaret infördes 1968 har det utvidgats väsentligt, framför allt genom nämnda utvidgning till att gälla alla skatter och avgifter som omfattas av skattekontosystemet. Det har också varit fråga om ändringar av rekvisiten för ansvaret, där de subjektiva rekvisiten utmönstrades 1 november 1997, men återinfördes 2004. Därefter har det också debatterats huruvida företrädaransvaret alls ska finnas kvar eller åtminstone revideras till den enskildes fördel av rättssäkerhetsmässiga skäl. Regeringen beslutade 2019-10-31 (Dir. 2019:74) om en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Uppdraget skulle redovisas senast 2020-10-30. Utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret överlämnade sitt betänkande SOU 2020:60 (Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn) till regeringen 2020-11-02.

Övergripande kritik av förslaget till reformeringen av företrädaransvaret

I denna artikel kommenterar jag utredningen SOU 2020:60 utifrån rättssäkerheten för individen beträffande de förslag som lämnas däri, varvid jag bland annat återknyter till de av mina artiklar i Balans fördjupning vilka främst avser företrädaransvar. Min övergripande kritik avseende SOU 2020:60 är att utredningen inte kan anses innebära en sådan genomgripande analys av företrädaransvarsinstitutet som rättssäkerhetsmässiga aspekter kräver för att det ska kunna anses vara fråga om en översyn av

företrädaransvaret, det vill säga av reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ SFL. Jag gör följande korta återblick på de av Regeringen närmast föregående tillsatta utredningarna av företrädaransvarsinstitutet, innan jag går vidare med nämnda kommentarer av förslaget enligt SOU 2020:60.

- Innan Regeringen under 2019 beslutade om översynen av företrädaransvaret, hade Regeringen under åren 2015 och 2017 uppdragit åt Skatteverket (SKV) respektive Statskontoret att utreda företrädaransvaret eller i vart fall delar av institutet. Jag berör detta i avsnitt 1.8 i företrädaransvarsboken. SKV:s utredning ledde enbart till att SKV i en promemoria 2015-11-25 framhöll att det nya anståndsinstitutet som infördes 2012 genom SFL, och 63 kap. 23 § däri, hade givit SKV möjligheter att hjälpa företag som är livskraftiga, men som har en tillfällig likviditetskris. SKV lämnade således inget konkret förslag om att reformera företrädaransvarsinstitutet. Statskontorets uppdrag begränsades av Regeringen till att enbart gälla regeln om befrielse från ansvar i 59 kap. 15 § SFL. I Statskontorets utredning av 2018-05-17 berördes därmed endast den regeln. Reglerna om företrädaransvarets uppkomst enligt 59 kap. 12-14 §§ lämnades därhän, liksom de övriga reglerna om institutet i 59 kap. 16-21 §§ SFL. Statskontoret föreslog en uppmjukning av reglerna för den enskilde av innebörd att "särskilda skäl" för befrielse från ansvar i 59 kap. 15 § skulle ändras till "skäl" för befrielse.
- Statskontorets förslag genomfördes inte. I stället yttrade Regeringen därefter, i budgetpropositionen för 2020 (prop. 2019/20:1 s. 234), att den avsåg att under 2019 tillsätta en utredning om företrädaransvaret. Riksdagen hade nämligen i två tillkännagivanden begärt att Regeringen skulle se över reglerna om företrädaransvar, för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten samt förbättra villkoren för företagare och företagande. När Regeringen sålunda beslutade 2019-10-31 om en översyn av företrädaransvaret, borde den enskilde och framför allt företagen till synes ha haft att förvänta sig en grundlig genomgång av

”Emellertid anser jag att SOU 2020:60, utifrån rättssäkerhetsmässiga aspekter, inte skiljer sig från tidigare reformförsök avseende företrädaransvaret.”

företrädaransvarsinstitutet i SFL. Emellertid anser jag att SOU 2020:60, utifrån rättssäkerhetsmässiga aspekter, inte skiljer sig från tidigare reformförsök avseende företrädaransvaret. I SOU 2020:60 berörs i och för sig både ansvarsfrågor och befrielsefrågor angående företrädaransvarsinstitutet, men det är fortfarande bara fråga om att detaljer berörs och inte om någon systematisk analys med en helhetssyn på institutet utifrån nämnda aspekter.

I Balans fördjupning nr 1/2021 s. 20-27, artikeln *Företrädaransvaret och förenligheten med EU-rätten, Del 2* (publicerad digitalt 2020-10-23) nämnde jag att utredningen om en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret bland annat skulle överväga om det finns behov av att ändra reglerna i SFL om företrädaransvar, och att jag var intresserad av att se om utredningen kom med några förslag för att stärka rättssäkerheten för individen på området. Jag efterlyste av rättssäkerhetsmässiga skäl en fullständig utredning av företrädaransvarsinstitutet samt att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) av samma skäl bör vara återhållsammare än hittills med att vägra prövningstillstånd i mål om företrädaransvar. I Balans fördjupning nr 1/2021 s. 13-19, artikeln *Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds* (publicerad digitalt 2020-10-21), poängterade jag att en analys av företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL måste ske i ett större rättssystematiskt perspektiv, i stället för att utredarna dittills hade utgått från att det ska finnas kvar och enbart reformeras delvis. Jag konstaterar således att inte heller utredningen SOU 2020:60 har haft något helhetsperspektiv på institutet i fråga.

Systematiska aspekter på företrädaransvarsinstitutet

Utredningen SOU 2020:60 anser (på s. 49) att företrädaransvaret principiellt sett inte utgör något ansvarsgenombrott i förhållande till ABL för ägarerna till ett aktiebolag, även om utredningen konstaterar att ägar- och ledarrollen ofta sammanfaller i

fåmansföretagen. Utredningen anser att det i stället är i ställningen som bolagsfunktionär som det personliga betalningsansvaret enligt bestämmelserna om företrädaransvar i SFL kan bli aktuellt. Utredningen anser därför att företrädaransvaret bör beskrivas som ”en särskild skatterättslig reglering om betalningsansvar för en företrädare”, när denne uppsåtligen eller av grov oaktsamhet förorsakat att företagets skatter inte har kunnat betalas. Utredningens principiella beskrivning av företrädaransvarsinstitutet stämmer inte med motivet till institutets införande, vilket jag har beskrivit ovan, och de systematiska aspekterna som utredningen anför beträffande institutets principiella karaktär görs utan beaktande av följande aspekter på företrädaransvarsinstitutet, vilka jag framhåller (på s. 15) i Balans fördjupning nr 1/2021.

- Det kan verka som om företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL tillhör disciplinen offentlig rätt, eftersom förvaltningslagen (2017:900), FL, gäller som allmän lag för handläggning av ärenden hos en förvaltningsmyndighet såsom SKV, och av förvaltningsärenden hos domstolarna. FL är därmed som allmän lag subsidiär i förhållande till förfaranderättsliga regler inom offentlig rätten, såsom i förhållande till speciallagen SFL med reglerna om beskattningsförfarandet.
- Företrädaransvarsmål är dock inte skattemål. Ett skattemål avser en fysisk persons eller en juridisk persons eget mål avseende obetalda skatter och avgifter, eftersom de som kan vara skattskyldiga är fysiska personer respektive juridiska personer (jfr ovan). I förarbetena till ovan nämnda reform 2004, varvid företrädaransvarsmålen överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna, anges att företrädaransvarsmålen är ”mål om betalningsskyldighet för skatt”, och inte ”mål om skatt” (skattemål) – se prop. 2002/03:128 s. 38 (och även s. 33, 34 och 37).
- Ett företrädaransvarsärende är sålunda inte ett skatteärende, utan ett ärende om betalningsskyldighet för annans skatt eller avgift, det vill säga den fysiska personen företrädarens ansvar för

exempelvis aktiebolagets obetalda skatter och avgifter. Förfarandereglerna i 59 kap. 16-18 §§ SFL gäller för företrädaransvarsreglerna, men eftersom dessa inte avser företrädarens egen skatt gäller inte FL subsidiärt i förhållande till företrädaransvarsreglerna vare sig före eller efter det att SKV inger en stämningansökan mot företrädaren till förvaltningsrätten enligt förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL. Förfarandemässigt fyller således inte FL ut beträffande SFL:s regler om företrädaransvar, varför de inte kan anses omfattade av disciplinen offentlig rätt.

Eftersom företrädaransvarsreglerna i SFL inte kan anses hänförliga till disciplinen offentlig rätt, dit bland annat skatterätten hör, anser jag att företrädaransvarsinstitutet inte kan betraktas som "en särskild skatterättslig reglering". Det påståendet av utredningen SOU 2020:60 är ogrundat. I stället är det enligt min uppfattning bara fråga om att företrädaransvarsreglerna har kommit att få sin placering i SFL, när SFL 2012 ersatte bland annat SBL, där de återfanns i 12 kap. 6-8 §§. Betänk därvidlag också att företrädaransvarsmålen före reformen 2004 utgjorde enskilda mål vilka handlades i allmän domstol, och utgjorde dåförtiden således inte allmänna mål hänförliga till allmän förvaltningsdomstol. Företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ SFL är enligt min mening varken offentligrättsligt eller privaträttsligt, utan någonting däremellan. De systematiska aspekterna som utredningen SOU 2020:60 anför beträffande företrädaransvarsinstitutets karaktär principiellt sett saknar således grund för sig. Redan det gör att jag ifrågasätter om förslagen i SOU 2020:60 är ägnade att stärka rättssäkerheten för individen på området, och inte bara bli ännu ett exempel på att det anses viktigare att skydda den position som staten har erhållit sedan 1968, genom utvidgningen av företrädaransvarsinstitutets omfattning på bekostnad av principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett aktiebolags skulder enligt 1 kap. 3 § första stycket ABL.

Rättsliga grunder för företrädaransvaret och befrielse från ansvaret

I avsnitt 1.1 i företrädaransvarsboken går jag igenom de rättsliga grunderna för företrädaransvaret, och jag återknyter till följande därvidlag.

När SFL 2012 ersatte SBL överfördes, från 12 kap., 1 § (ansvar för underlåtna skatteavdrag) och 3 § (ansvar för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i uppenbara anställningsförhållanden trots uppdrags-tagares F-skatteinnehav) till ett gemensamt lagrum om företrädaransvar, 59 kap. 12 § SFL. *Huvudregeln*

om företrädaransvar återfinns dock i 59 kap. 13 § SFL. Dessutom finns en särskild regel om företrädaransvar beträffande för hög överskjutande ingående moms eller för hög överskjutande punktskatt, nämligen 59 kap. 14 § SFL.

Huvudregeln om företrädaransvaret i 59 kap. 13 § SFL består i tre stycken, där det första lyder: "Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften." Andra stycket knyter företrädarens betalningsskyldighet till den tidpunkt då skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats av den juridiska personen. Tredje stycket anger att om SKV har hänfört skatt eller avgift för flera redovisningsperioder till en period avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för den perioden.

Utredningen som ledde fram till en reformering 1 januari 2004 av företrädaransvarsinstitutet, genom SFS 2003:747, det vill säga SOU 2002:8 (Företrädaransvar), föreslog (på sidorna 142 och 144) införande av en särskild regel, 6 c §, i 12 kap. SBL med en definition av företrädarbegreppet, men någon legaldefinition av vem som i förevarande sammanhang ska anses som företrädare för en juridisk person infördes inte, och återfinns inte heller i SFL. En företrädare enligt företrädaransvarsreglerna i SFL kan därför vara en *legal företrädare* eller en *faktisk företrädare* för den juridiska personen. Det finns inte heller någon legaldefinition i 59 kap. 12-14 §§ SFL av de situationer som omfattas av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet för att betalningsansvar ska uppkomma för företrädaren. Rekvisiten för företrädaransvar bestäms således i första hand av rättspraxis. Av 59 kap. 12-14 §§ SFL följer att om SKV avser att göra även en fysisk person ansvarig för en juridisk persons skatteskuld rör det sig materiellt sett om en rättslig prövning av: om den fysiska personen i fråga är företrädare för den juridiska personen; och om den fysiska personen i sin egenskap av företrädare uppsåtligen eller åtminstone av grov oaktsamhet har underlåtit att se till att den juridiska personen betalade skatte- eller avgiftsskulden.

De subjektiva rekvisiten för företrädaransvar är desamma i 59 kap. 12-14 § SFL: uppsåt eller grov oaktsamhet. Dessutom gäller särskilt avseende 59 kap. 14 § SFL att det ska vara om oriktiga uppgifter, när fråga är om företrädaransvar beträffande för hög överskjutande ingående moms eller för hög överskjutande punktskatt. Är det i stället fråga om företrädaransvar angående moms att betala eller punktskatt att betala eller om andra obetalda skatter eller avgifter som omfattas av skattekontosystemet, gäller

huvudregeln 59 kap. 13 § SFL, och då, liksom enligt 59 kap. 12 § SFL, gäller det att bedöma de subjektiva rekvisiten utan tillägg av det objektiva rekvisitet oriktiga uppgifter. I avsnitt 3.2 i företrädaransvarsboken anför jag bland annat att bevisproblemen är särskilt problematiska när det gäller att bedöma om en företrädare uppsåtligen har underlåtit att sköta skattebetalningarna för en juridisk person. Därför gäller företrädaransvarsmålen oftast huruvida SKV kan visa att företrädarens förhållningssätt har varit åtminstone grovt oaktsamt.

Om inte annat anges, berör jag de gemensamma rekvisiten för företrädaransvar i 59 kap. 12-14 §§ SFL, det vill säga de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet.

Om SKV kan visa att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att se till att den juridiska personens skatter och avgifter betalas, kan hel eller delvis befrielse från betalningsansvar förekomma i avsnitt 1.4 i företrädaransvarsboken anger jag att de rättsliga grunderna för befrielse från företrädaransvaret innebär att särskilda skäl för befrielse ska föreligga, vilket framgår av 59 kap. 15 § SFL (tidigare 12 kap. 6 b § SBL), som lyder: "Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten." I avsnitt 3.3 i företrädaransvarsboken anför jag att bevisbördan för att särskilda skäl för befrielse från ansvar föreligger åvilar företrädaren.

Förslagen i SOU 2020:60 om företrädaransvar och befrielse från ansvar samt rådrum

Utredningen SOU 2020:60 föreslår (s. 29-32) följande ändringar och tillägg beträffande reglerna om företrädaransvar och befrielse från ansvar samt införande av en regel om rådrum.

I huvudregeln om företrädaransvaret, 59 kap. 13 §, föreslås att ett nytt stycke införs efter det första, av följande lydelse: "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."

Befrielseregeln, 59 kap. 15 §, föreslås få en helt ny lydelse, nämligen i följande två stycken: **1:a stycket** "Om det är oskäligt att företrädaren blir betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift ska företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten." **2:a stycket** "Vid bedömningen av vad som är oskäligt ska det särskilt beaktas om 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 på grund av ålder, sjukdom eller liknande förhållanden, eller 4. betalningsskyldigheten inte står i rimlig proportion till försummelsen."

Ett helt nytt lagrum, 59 kap. 15 a §, med rubriken Rådrum, föreslås bli infört, bestående i följande tre stycken: **1:a stycket** "Efter ansökan av en företrädare som kan komma att bli betalningsskyldig för en juridisk persons skatt eller avgift enligt 13 § ska Skatteverket, om inte särskilda skäl talar emot det, besluta att företrädaren ska beviljas ett rådrum på två månader från och med den första ursprungliga betalningstidpunkten för skatt eller avgift som omfattas av en ansökan (rådrumsperiod). Beslut om rådrum ska fattas skyndsamt." **2:a stycket** "Betalningsskyldigheten för skatt eller avgift vars ursprungliga betalningstidpunkt infaller under rådrumsperioden ska knytas till den tidpunkt då rådrummet upphör. Om den juridiska personen har beviljats anstånd med betalningen av skatten eller avgiften ska dock betalningsskyldigheten knytas till den tidpunkt då anståndet upphör om den infaller efter rådrumsperiodens utgång." **3:e stycket** "Vid bedömningen av om särskilda skäl talar emot rådrum ska det särskilt beaktas om 1. företrädaren tidigare har beviljats ett rådrum för skatt eller avgift, och 2. den juridiska personen eller företrädaren inte har redovisat eller betalat skatter eller avgifter enligt denna lag eller motsvarande utländska skatter eller avgifter i en utsträckning som inte är obetydlig." I lagrummet om vilka beslut enligt SFL som inte får överklagas, 67 kap. 5 §, föreslås att det i första stycket läggs till en punkt 7, vilken innebär att SKV:s beslut i ärende om rådrum enligt 59 kap. 15 a § inte får överklagas.

Rättssäkerhetsmässiga aspekter på förslagen enligt SOU 2020:60

För att myndighetsbeslut ska uppfylla krav på rättssäkerhet för individen ska de vara förutsebara och rimliga. Jag anser att förslagen i SOU 2020:60 om ändringar och tillägg avseende reglerna om företrädaransvar och befrielse från ansvar samt om införande av institutet rådrum inte uppfyller dessa krav. Min övergripande kritik av utredningens förslag till en reformering av företrädaransvaret är enligt ovan av systematisk karaktär. Jag anser att företrädaransvarsinstitutet inte kan betraktas som "en särskild skatterättslig reglering", såsom utredningen SOU 2020:60 anför. Jag anför i avsnitt 1.1 i företrädaransvarsboken att företrädaransvar enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL är ett institut som ligger mellan offentlig rätt och

”Fri bevisprövning och fri bevisvärdering gäller i domstolar i Sverige, vilket innebär att någon mekanisk tillämpning av regler inte ska förekomma och givetvis gäller det också företrädaransvarsreglerna i 59 kap, SFL.”

privaträtt (civilrätt), såsom associationsrätt eller skadeståndsrätt, och som, genom de subjektiva rekvisiten uppsåtliga eller grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§, även har inslag av straffrätt. Sålunda ifrågasätter jag redan av systematiska skäl att förslagen i SOU 2020:60 främjar rättssäkerheten för individen på området på det sätt som Riksdagen stipulerade, genom att i två tillkännagivanden begära att Regeringens översyn av företrädaransvarsreglerna skulle ske för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten samt förbättra villkoren för företagare och företagande. Jag anser att förslagen i SOU 2020:60 bara utgör ännu ett exempel på att det anses viktigare att skydda den position som staten har vunnit på individens bekostnad genom utvidgningen av företrädaransvarsinstitutets omfattning sedan det infördes 1968, det vill säga på bekostnad av den grundläggande principen om delägares frihet från personligt ansvar för ett aktiebolags skulder enligt 1 kap. 3 § första stycket ABL.

Min övergripande systematiska kritik avseende SOU 2020:60 och de kommentarer som jag särskilt lämnar nedan angående nämnda förslag i SOU 2020:60 avseende 59 kap. 13, 15 och 15 a §§ och 67 kap. 5 § SFL ska uppfattas som att jag i första hand anser att det hade varit mer i linje med Riksdagens propäer beträffande inriktningen på utredningen om den hade inneburit samma förslag som Statskontoret lämnade 2018-05-17. Statskontorets utredning berörde i och för sig endast befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL, men kunde förväntas leda till en uppmjukning av reglerna för den enskilde, då Statskontorets förslag var konkret såtillvida att det innebar att uttrycket ”särskilda skäl” för befrielse från ansvar skulle ändras till ”skäl” för befrielse. Det hade, mot bakgrund av att utvecklingen av gällande rätt beträffande företrädaransvarsinstitutets tillämpning ändock måste ske genom HFD:s rättspraxis, givit en rättssäker signal till SKV och underrättsinstanserna om att de kunde förutse att en prövning av 59 kap. 15 § skulle komma att ske i en för individen mildrande riktning vid en prövning i HFD av befrielseregelns omfattning efter en reform där ”särskilda skäl” inte längre skulle krävas, utan det skulle räcka med ”skäl” för befrielse

för att inte ålägga företrädaren betalningsansvar för den juridiska personens i fråga obetalda skatter och avgifter.

Utöver ovan nämnda får jag sålunda särskilt lämna följande systematiska kommentarer angående förslagen i SOU 2020:60 avseende 59 kap. 13, 15 och 15 a §§ och 67 kap. 5 § SFL.

I SOU 2020:60 anges (på s. 206) att avsikten med att i ett nytt andra stycke i 59 kap. 13 § ange vad som ska ”särskilt beaktas” vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet ”grovt oaktsam” är att ”regeländringen ska motverka en mekanisk tillämpning av de subjektiva rekvisiten utan hänsynstagande till omständigheterna i det enskilda fallet”. Jag anser att den avsikten är en självklarhet utan någon särskild bevisregel därom. Fri bevisprövning och fri bevisvärdering gäller i domstolar i Sverige, vilket innebär att någon mekanisk tillämpning av regler inte ska förekomma och givetvis gäller det också företrädaransvarsreglerna i 59 kap, SFL. Frågan som ställer sig på grund av förslaget är i stället varför det enbart skulle gälla huvudregeln i 13 §, när de subjektiva rekvisiten också förekommer i 12 och 14 §§. Att kraven på företrädaren ska gälla vad som ”rimligen kan begäras” av denne följer redan av att proportionalitetsprincipen är kodifierad i 2 kap. 5 § SFL och omfattar beslut enligt SFL, det vill säga det rättssäkerhetsmässiga kravet på rimlighet i beslut är skyddat även om beslut om företrädaransvar inte utgör beslut om skatt utan beslut om ansvar för annans skatt eller avgift. En fråga som borde ha behandlats är i stället om när ett förfarande om företrädaransvar inleds, då SKV skickar brev till den förmente företrädaren eller företrädarna för den juridiska personen eller först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar – stämningansökan – till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § mot företrädaren eller företrädarna, vilket jag behandlar i Balans fördjupning nr 1/2021 s. 13-19.

En jämförelse av förslagen om att ändra rekvisitet ”särskilda skäl” för befrielse från betalningsansvar för företrädaren till ”oskäligt” i 59 kap. 15 § och att använda rekvisitet ”särskilda skäl” i stället i regeln om rådrum i 59 kap. 15 a § visar också att förslagen i SOU

2020:60 inte kan förväntas uppfylla Riksdagens krav på att Regeringens översyn av företrädaransvarsreglerna sker för att förbättra rättssäkerheten etc. (jfr ovan). Även här är min första invändning att det i andra stycket i 15 § anges vad som "särskilt ska beaktas" vid bedömningen av vad som är "oskäligt". Det innebär att en legalbevisning skulle införas om när grund för befrielse från ansvar föreligger, vilket strider mot principen om fri bevisprövning och fri bevisvärdering i domstolar i Sverige. Det första rekvisitet för vad som skulle vara "oskäligt" baserar utredningen (på s. 211) på Högsta domstolens mål NJA 1971 s. 296 I om utrymmet för befrielse från ansvar, men bygger då också in en omvänd referens till HFD:s rättspraxis om vem som kan vara *företagsledare* i ett fåmansföretag (jfr RÅ 1980 1:56), vilket i princip är ett annat begrepp än företrädare. I stället borde företrädare ges en legaldefinition (jfr ovan), vilket allmänt sett ökar förutsebarheten för rättssäkra tillämpningar av företrädaransvarsinstitutet. Vidare uttrycker de andra och tredje rekvisiten för vad som skulle vara "oskäligt" bara vad HFD:s praxis redan uttrycker om "särskilda skäl", och för övrigt har det fjärde rekvisitet, om att företrädarens betalningsskyldighet ska stå i "rimlig proportion till försummelsen", redan täckning i 2 kap. 5 § SFL. Frågan är hur rättssäkerheten förbättras för den enskilde bara för att rekvisitet "särskilda skäl" överförs från befrielseregeln, 15 §, till rådrumsregeln, 15 a §, så att däri anges vad som ska "särskilt beaktas" vid bedömningen av om "särskilda skäl" talar emot rådrum. Även om förutsebarheten därmed förbättrades, är frågan varför rådrum ska gälla för huvudregeln i 13 §, men inte beträffande företrädaransvar enligt 12 och 14 §§. En neutral tillämpning av företrädaransvarsreglerna främjas inte av att det exempelvis görs skillnad mellan å ena sidan företrädarens ansvar för ett aktiebolags obetalda utgående moms eller för ett av SKV vägrat avdrag för ingående moms som bolaget inte återbetalat – jfr 13 § – och å andra sidan företrädarens ansvar för SKV:s krav på att bolaget ska återbetala för högt tillgodoräknad överskjutande ingående moms – jfr 14 §.

Frågan är också hur andra än SKV eller en förvaltningsdomstol uppfattar en företrädarens ansökan om rådrum. Jag efterlyser ett förtydligande om att sådan ansökan inte ska uppfattas som att företrädaren vidgår uppsåt eller grov oaktsamhet. Det skulle belasta denne om en underliggande skatteutredning

går vidare till Ekobrottsmyndigheten, och vara särskilt orättvist då SKV:s beslut om rådrum inte ska vara överklagbara, enligt 67 kap. 5 § SFL. Angående föreslagna regler i 59 kap. 13 och 15 §§ om vad som ska "särskilt beaktas" jämför jag även med regeln om vad som ska "särskilt beaktas" beträffande det för näringsverksamhet nödvändiga rekvisitet självständighet, vilken infördes 2009 som nytt andra stycke i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229). Jag berör i Balans fördjupning nr 5/2017 s. 20-23, artikeln *Styrelseproffs med flera och F-skatten* – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, erfarenheter därav som av rättssäkerhetsskäl bör avhålla lagstiftaren från att införa liknande bevisregler i 59 kap. 13 och 15 §§ SFL.

Jag anser att SOU 2020:60 saknar en helhetssyn på företrädaransvarsinstitutet som främjar rättssäkerheten. En systematisk fråga därvidlag är även den jag tar upp i Balans fördjupning om att SKV och förvaltningsdomstolarna har börjat blanda in icke påbörjade ärenden om företrädaransvar i betalningssäkringsärenden mot företrädare för aktiebolag, varvid betalningssäkring beslutas mot denne för bolagets skatte- och avgiftsskulder (se Balans fördjupning nr 2/2019 s. 18-21, artikeln *Aspekter på företrädaransvaret* – med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans och Balans fördjupning nr 4/2018 s. 3-5, artikeln *Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det?*). Jag upprepar därför min efterlysning i Balans fördjupning nr 1/2021 s. 20-27 av en fullständig utredning av företrädaransvaret och att HFD oftare meddelar prövningstillstånd i mål därom.



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor, verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.