



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emil Johansson

”När var det nu skatten skulle betalas in?”

En granskning av syftet och tillämpningen av 59 kapitlet 12-21 §§ Skatteförfarandelagen.

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2019

Innehåll

SUMMARY	3
SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1.INLEDNING	7
1.1.Bakgrund	7
1.2.Syfte och frågeställningar	7
1.3.Avgränsningar	8
1.4.Metod och material	8
1.5.Forskningsläge	9
1.6.Disposition	10
2.UNDERSÖKNING	11
2.1.Rättsutveckling	11
2.1.1.Första formen av företrädaransvar	11
2.1.2.De objektiva reglerna införs	13
2.1.3.De subjektiva reglerna återinförs	17
2.2.Det skatterättsliga företrädaransvaret idag	18
2.2.1.Företrädare för juridiska personer	20
2.2.2.De subjektiva rekvisiten	21
2.2.3.Jämkning och eftergift	22
2.3.Skatterättsligt företrädaransvar i litteratur och media	22
3.ANALYS	25
3.1.Inledning	25
3.2.Lagstiftningens syfte	26
3.2.1.De subjektiva rekvisiten	26
3.2.2.Möjligheten till befrielse	27
3.2.3.Företrädaren	28
3.3.Slutsats	29
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	31
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	33

Summary

Liability of a representative within the area of tax law means that a representative of a legal entity becomes jointly liable with the company for the company's unpaid taxes. When the Swedish Tax Agency discovers such an unpaid tax, they apply for liability of a representative at the administrative court if they consider that the representative has acted intentionally or grossly negligently. The representative can then be exempted from the liability if there are special reasons for this. The liability can mean that the representative pays large sums to the state which can be difficult to get back from the company.

Liability of a representative has existed in Swedish tax law since the beginning of the last century and has looked more or less the same since the 1960s. The rules have, however, been subject of investigations and changes have been made both in restrictive and liberal directions. The purpose of this thesis is to examine the judicial development of the liability of representatives to see whether the rules today still reflect its purpose. The method used for this essay is the legal judicial and both the public and individuals' interests regarding the rules has been the base of the discussion in the analysis.

Through the investigation, the conclusion is that it is difficult to propose a change to the current rules without risking one interest gaining an advantage over the other. However, the rules regarding full or partial exemption from payment liability can be reviewed since they are now applied more restrictively than they have to in order to fulfil the purpose of the legislation. This, in combination with clearer rules, could mean a system that would be legally secure and effective, in contrast to the current system where court practice has established a legal position where there are subjective prerequisites in the law but in reality the prerequisites are objective in regard to how they are applied.

Finally, my assessment is that by amending the legal uncertainty of relying on legal practices where it is not needed and giving representatives an opportunity for liberation would better fulfil the purpose of the legislation. Hopefully, an investigation in the near future can answer this.

Sammanfattning

Skatterättslig företrädaransvar innebär att en företrädare för ett bolag blir solidariskt betalningsansvarig med bolaget för dess obetalda skatter. När Skatteverket upptäcker obetalda skatter hos bolag och anser att företrädaren har agerat uppsåtligt eller grovt oaktsamt ansöker de om företrädaransvar hos förvaltningsrätten. Företrädaren kan sedan bli befriad från betalningsansvaret om särskilda skäl föreligger. Regleringen innebär att företrädare kan bli ålagda att betala stora summor till staten som kan vara svåra att få tillbaka från bolaget.

Företrädaransvaret har funnits i svensk rätt sedan början på förra seklet och har i stora drag sett likadant ut sedan 1960-talet. Bestämmelsen har dock granskats flertalet gånger och förändringar har skett i både restriktiv och lättande riktning. Uppsatsens syfte är att granska den rättsutveckling som företrädaransvaret har genomgått för att se huruvida reglerna idag fortfarande speglar syftet med lagstiftningen. Metoden som används i uppsatsen är den rättsdogmatiska och såväl det allmännas som individens intressen angående bestämmelserna har varit utgångspunkten i analysens diskussion.

Genom den utredning som gjorts, inom ramen för uppsatsen, kan det konstateras att det är svårt att föreslå en ändring av de nu gällande reglerna i sin grund utan att riskera att ett intresse får övertag över det andra. Reglerna om hel eller delvis befrielse bör däremot ses över. Idag tillämpas regelverket restriktivare än vad det hade behövt göra för att uppfylla lagstiftningens syfte, vilket är att skapa incitament för att företrädare ska se till att deras bolag betalar den skatt de ska göra. Denna översyn i kombination med tydligare regler hade kunnat innebära ett system som både hade blivit rättssäkrare och effektivare, i kontrast till dagens system där praxis har fastställt ett rättsläge där reglerna tillämpas objektivt trots att reglerna är subjektiva i lagtexten.

Slutligen är min bedömning att genom att ändra reglerna så att rättslaget blir tydligt och praxis inte får en lika stor roll samt ge företrädare en möjlighet till befrielse hade lagstiftningens syfte uppfyllts bättre. Förhoppningsvis kan en utredning inom en snar framtid svara på det.

Förord

Jag vill här ta tillfället i akt att tacka min handledare Christina Moëll för god vägledning och nyttiga insikter under uppsatsens gång. Jag vill även tacka mina vänner inom Juridiska Föreningen som har bidragit till att jag inte har skrivit på uppsatsen när jag borde men framför allt varit otroligt stöttande i processen att bli klar med denna uppsats. Tack även till rättvis skatteprocess för förslaget på ämnet till uppsatsen.

Emil Johansson

Lund den 24 maj 2019

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
UF	Uppbördsförordningen (1953:272)

1. Inledning

1.1. Bakgrund

Skatterättsligt företrädaransvar är en reglering för juridiska personer som innebär att dess företrädare kan bli solidariskt betalningsansvarig ihop med bolaget för dess obetalda skatter och avgifter. Regeln har funnits i Sverige sedan början av 1900-talet i dåvarande förordningen (1902:84) om inkomstskatt.¹

Företrädaransvaret idag innebär att det allmänna kan säkerställa att de inte blir utnyttjade av företag med bristande likviditet. Utgångspunkten är att om en företrädare genom uppsåt eller grov oaktsamhet har underlåtit att betala in skatt eller lämnat felaktiga uppgifter gällande skatten blir företrädaren för bolaget tillsammans med bolaget solidariskt ansvariga för skulden. Detta innebär att företrädaren blir personligt betalningsskyldig. Efter att företrädaransvar har fastställts finns vissa befrielsegrunder som kan användas till företrädarens gagn, förutsatt att särskilda skäl föreligger.

1.2. Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att presentera vad företrädaransvar är, varför det infördes i svensk rätt och hur dess utveckling har sett ut historiskt. Utöver detta kommer uppsatsen kritiskt granska den rättsliga regleringen av företrädaransvaret enligt nu gällande rätt utifrån syftet med lagstiftningen. För att uppfylla detta syfte har arbetet utgått från följande frågeställningar.

Varför uppkom reglerna om företrädaransvar och hur har de utvecklats?

- Hur tillämpas reglerna idag?

¹ Se Simon-Almendal (2015) s. 25.

- Är reglerna om företrädaransvar ändamålsenliga enligt lagstiftningens syfte?
- Bör reglerna förändras?

1.3. Avgränsningar

Denna uppsats kommer endast behandla det företrädaransvar som finns reglerat i 59 kapitlet 12-21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Således kommer inte det företrädaransvar som finns i 25 kapitlet aktiebolagslagen (2005:551), ABL, behandlas annat än i jämförande syfte med det skatterättsliga företrädaransvaret. Inte heller kommer företrädare och dess eventuella ansvar för andra juridiska personer än aktiebolag behandlas i de fall när reglerna skiljer sig från de som gäller för aktiebolag.

1.4. Metod och material

Uppsatsen är en traditionell rättsvetenskaplig sådan vilket gör den rättsdogmatiska metoden till den mest lämpade att tillämpa. Uppsatsens grund kommer därför ligga i rättskällor som lagstiftning, förarbeten och doktrin. De rättskällorna är de mest vedertagna när den rättsdogmatiska metoden används.² Dessa tre kommer presenteras utefter deras inbördes ställning för att först få en bild av hur lagstiftningen har sett ut historiskt kopplat till vilka resonemang som har förts i förarbeten och därefter hur den har setts på i doktrin efter införandet. Metoden är också lämplig när gällande rätt ska kritiskt granskas, och genom att nå slutsatsen med hjälp av de tidigare nämnda rättskällorna kommer den ha stöd i väl underbyggt material.³

Skatteverket är en myndighet med ett stort utbud av rättslig vägledning inom skatteverket - företrädaransvar inkluderat - varför Skatteverkets rättsliga vägledning kommer användas, dels för att få myndighetens syn på

² Se Nääv och Zamboni (2018), s. 21 ff.

³ Ibid. s. 27 ff.

lagstiftningen och dels för att få en tydlig bild av hur företrädaransvaret används rent praktiskt. Det finns dock en viss utmaning i att se till att det material som Skatteverket tillhandahåller inte är partiskt till deras intressen. Det ska dock inte glömmas att Skatteverket är en statlig myndighet och därför bör inte trovärdigheten i deras rättsliga vägledning drabbas allt för hårt av detta. Utredningen Statskontoret utkom med 2018⁴ kommer användas för att uppvisa olika för- och nackdelar med företrädaransvaret i dess nuvarande form. Utredningen fokuserar bara på de delar av företrädaransvaret som rör befrielse och anstånd men i de delarna kommer den vara av värde för uppsatsen.

För att få en bild av varför företrädaransvaret ser ut som det gör och de bakomliggande samhällseffekterna kommer ett rättssociologiskt perspektiv att användas. Detta för att se bortom paragrafernas bestämmelser och få en förståelse av de faktiska effekterna.⁵ De förs även vissa de lege ferenda-resonemang⁶ i uppsatsen.

Företrädaransvar är något som diskuteras flitigt i media, framför allt i branschspecifika tidskrifter. Därför har artiklar från bland annat Dagens Industri, Dagens Juridik, Skattenytt och Svensk skattetidning använts för att få en bild av vad för syn på företrädaransvar som finns utanför rättsväsendet.

1.5. Forskningsläge

När det gäller företrädaransvar är den främsta diskussionen i doktrin när företräddaren ska ha ansetts handlat grovt oaktsamt när det gäller inbetalning av skatten. Det är dock i princip helt fastställt att enligt gällande rätt så har företräddaren varit grovt oaktsam om skatten har förfallit till betalning, och att företrädaransvar därmed inträder så tillvida att företräddarna inte har vidtagit vissa åtgärder. Det som istället diskuteras i doktrin är om det de lege ferenda borde vara då företräddaren anses ha varit grovt oaktsam eller om det borde

⁴ Statskontoret (2018).

⁵ Se Nääv och Zamboni (2018), s. 211 ff.

⁶ Latin för "vad lagen borde vara".

finnas mer utrymme för företrädarkaren att göra rätt för sig innan företrädarkaransvaret inträder.

Det väcks kontinuerligt röster för att företrädarkaransvaret borde förändras från hur det är idag och beroende på hur Statskontorets utredning tas emot finns det skäl att tro att det öppnas upp nya marker för forskningen framöver.

1.6. Disposition

Uppsatsen kommer att inledas med att företrädarkaransvaret beskrivs enligt dess ursprungliga bestämmelse. Sedan redogörs utvecklingen av bestämmelsen och de åsikter som finns om bestämmelsen enligt nu gällande rätt. Därefter undersöks grunderna för vem som kan vara företrädarkare och när befrielse från ansvar kan träda in. Slutligen framställs vilken utveckling företrädarkaransvaret kan ha framöver och hur detta kan te sig i samhället. I uppsatsens sista del kommer företrädarkaransvaret analyseras utifrån lagstiftningens syfte och samhällets bild av lagstiftningen utifrån de motstående intressen som finns. Därpå följer en slutsats där frågeställningarna besvaras.

2. Undersökning

2.1. Rättsutveckling

2.1.1. Första formen av företrädaransvar

Det första tecknet på att lagstiftaren började vidta åtgärder mot individer som försökte vilseleda det allmänna återfinns i förordning (1902:84) om inkomstskatt. I denna ursprungliga form bestod brottet i att lämna oriktiga uppgifter mot bättre vetande som ledde till att inkomst taxerades felaktigt.⁷ Straffet för detta var böter. 1910 utökas bestämmelsens omfång genom att dels tas bort rekvisitet i paragrafen att inkomst helt eller delvis inte taxerades till följd av de lämnade uppgifterna. Detta eftersom det kunde vara så att inkomsten taxerades trots att felaktiga uppgifter lämnades och i sådana fall gick personen i fråga fri från bestraffning.⁸ Bestämmelsen såg sedan ut likt de gjorde 1910 fram till andra hälften av århundradet.

Uppbördsutredningen som redovisades 1965 var en offentlig utredning där bl.a. skatterättsligt företrädaransvar diskuterades.⁹ Grunden till att skatterättsligt företrädaransvar utreddes var två domar från Högsta domstolen, HD, som kom 1957.¹⁰ Frågan i fallen var om företrädare kunde bli skyldiga att betala skadestånd motsvarande ett bolags obetalade skatter. HD kom fram till att detta ej var möjligt i de aktuella fallen på grund av brist på ett uttryckligt stadgande om ett sådant ansvar. Dessa domar innebar dock att en utredning om en sådan bestämmelses införande ansågs behövas.¹¹

I utredningen lyftes problematiken att det allmänna kunde utnyttjas av aktiebolag genom att bolagen ej betalade in skatter och istället använde

⁷ Se 33 § inkomstskatteförordningen (1902:84).

⁸ Se prop. 1910:90 s. 74.

⁹ SOU 1965:23.

¹⁰ Se NJA 1957 s 757 I och II.

¹¹ Se SOU 1965:23 s. 180 f.

pengarna för att driva verksamheten vidare.¹² Då det fanns lagstiftning som innebar att företrädare för handelsbolag och enkla bolag blev solidariskt ansvariga för bolagens förpliktelser ansågs de inte behöva omfattas av utredningen. I dåvarande lagstiftning var huvudregeln att endast bolagets tillgångar skulle svara för bolagets förbindelser och undantagen från detta innefattade inte en möjlighet att hålla aktiebolagets företrädare ansvarig för att betala oredovisad skatt.¹³ Inte heller räckte bestämmelserna om skadestånd i dåvarande strafflagen för att förpliktiga företrädare för ett bolag att betala den oredovisade skatten. Att utforma ansvaret som ett skadestånd var dock något som utredning ej såg som önskvärt då det hade inneburit att allmänna preskriptionsregler hade gällt och fordran hade kunnat pågå för all framtid med hjälp av kontinuerliga preskriptionsavbrott, men företrädarens regressansvar mot bolaget hade preskriberas på grund av de särskilda preskriptionsreglerna i uppbördsförordningen från den 5 juni 1953 (1953:272), UF.¹⁴

Utredningen kom fram till att endast ett klassiskt betalningsansvar var aktuellt och gick vidare till att undersöka när företrädare skulle bli ansvariga för att betala skatten. Där lyftes att i allmänhet krävs åtminstone oaktsamhet från den som ska åläggas med betalningsansvar. Utredningen föreslog därför rekvisitet att företrädaren hade handlat uppsåtligen eller grovt oaktsamt vilket var samma gräns som fanns i UF. Detta innebar att betalningsskyldigheten kunde ses som påföljd för brott mot UF.¹⁵ Resultatet av utredningen blev den proposition som lades fram 1967 där införandet av en paragraf som reglerade företrädaransvaret skulle införas i 77 a § UF. Förslaget till paragrafen lød:

“Har den som företräder arbetsgivare, som är juridisk person, verkställt skatteavdrag men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala det innehållna beloppet i tid och ordning som i 71 § sägs, är han jämte arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet. Betalningsskyldigheten må jämkas eller eftergivnas när särskilda skäl föreligga.

¹² Se SOU 1965:23 s. 181.

¹³ Ibid. s. 182 ff.

¹⁴ Ibid. s. 186 f.

¹⁵ Ibid. s. 187 f.

Talan om åläggande av betalnings skyldighet enligt första stycket föres vid allmän domstol.

Yrkande om åläggande av betalningsskyldighet för skattebelopp som nu sagts må icke framställas och ej heller åtgärder för indrivning av beloppet vidtagas sedan arbetsgivarens ansvarighet för samma skattebelopp bortfallit på grund av bestämmelserna i 71 §. Utan hinder härav må dom, varigenom sådan betalningsskyldighet ålagts, verkställas inom en tid av två år från utgången av det uppbördsår då domen vunnit laga kraft.

Den som erlagt skattebelopp på grund av betalningsskyldighet enligt första stycket äger söka beloppet åter av arbetsgivaren. Därvid gälla i tillämpliga delar bestämmelserna i 76 § om uttagande av skatt som arbetsgivare betalat för arbetstagare.¹⁶

Detta var en tydlig milstolpe för det skatterättsliga företrädaransvaret då det var den första uttryckliga bestämmelsen där ansvaret för ej inbetald skatt ålades bolaget och dess företrädare solidariskt. Bestämmelsen hoppades man skulle angripa det tidigare nämnda problemet med att det allmänna utnyttjades av bolag för att kunna driva vidare övrig verksamhet genom att ej betala in skatter i tid. Det fanns dock inget underlag på i vilken utsträckning detta var ett problem.¹⁷ Efter bestämmelsens införande såg den i materiellt hänseende likadan ut fram till 1990-talet.

2.1.2. De objektiva reglerna införs

Efter två stycken utredningar som tillsattes 1993 på skatterättens område¹⁸ kom en proposition som föreslog en del förändringar i reglerna om skatterättsligt företrädaransvar.¹⁹ I propositionen lyfts två stycken rättsfall där HD har uttalat att om en företrädare för ett bolag inte har vidtagit tillräckliga åtgärder för att få till stånd en avveckling med hänsyn till samtliga borgenärers intressen kan hen göras ansvarig enligt företrädaransvaret.²⁰ I praxis har, sedan bestämmelsen tillkom 1967, fastställts att de som ansvar kan göras gällande mot är dels de legala företrädarna för bolaget men även andra intressenter som

¹⁶ Se prop. 1967:130 s. 25.

¹⁷ Ibid. s. 129 ff.

¹⁸ SOU 1995:10 och SOU 1995:12.

¹⁹ Prop. 1996/97:100.

²⁰ Se NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 II.

till exempel aktieägare som inte suttit i styrelsen men ändå har haft ett sådant inflytande över bolaget, särskilt när det gäller betalning av skatter, att de kan anses vara företrädare.²¹

I dåvarande 77 a § i Uppbördslagen (1953:272), UBL,²² var rekvisitet för jämkning och eftergift att särskilda skäl skulle föreligga. Dock specificerades, inte i förarbetena vad som menades med särskilda skäl vilket ledde till en inte alltid enhetlig tolkning i domstolarna och reglerna tillämpades restriktivt. I propositionen lyftes bland annat följande exempel på hur olika typer av fall, där jämkning eller eftergift kan ha varit aktuellt, bedömts av domstolarna. Anställda utan ägarintresse samt företrädare med obetydligt ägarintresse som inte har kunnat bestämma över bolaget som en följd av övriga aktieägars inflytande har ansetts ha en ställning som ger grund för jämkning. Styrelseledamöter i aktiebolag kan inte slippa undan ansvar på grund av att de endast haft uppdraget av formella skäl, eller att de inte har förstått vad det innebär att vara styrelseledamot.²³ Företrädarens eventuella personliga förluster i bolaget är inte heller grund för jämkning.²⁴

I propositionen föreslog regeringen att en generell och enhetlig betalningsskyldighet för företrädare skulle införas. Som skäl för detta anförde de att långivare och leverantörer kan välja huruvida de ska bevilja krediter till aktiebolag som de anser har en bristande ekonomi, alternativt kräva en säkerhet från bolagets företrädare eller ett annat bolag inom samma koncern. Ett sådant val är dock inte något staten kan göra. Istället beviljas stora krediter i princip utan undantag och inga krav på säkerhet kan ställas. Staten har inte heller resurserna att göra kreditprövningar på samma sätt som tidigare nämnda aktörer. Inte heller finns möjligheten att sätta in åtgärder, i alla fall där det hade behövts, för att minska risken för att staten skulle drabbas av förluster. Till följd av detta ansåg regeringen att det är motiverat att behålla den

²¹ Se prop. 1996/97:100 s. 444 f.

²² Uppbördsförordningen bytte namn till Uppbördslagen 1974 men bestämmelsen i 77 a § ändrades inte i samband med detta utan hade samma lydelse och placering som i UF.

²³ Se NJA 1974 s. 297

²⁴ Se prop. 1996/97:100 s. 445.

betalningsskyldighet som då fanns för företrädare.²⁵ Regeringen framförde också att en problematik med lagstiftningen som då gällde är att eftersom den inte är enhetligt kan företrädare välja att styra sina betalningar beroende på hur företrädaransvaret ser ut inom olika områden. Det kan innebära att företrädare undslapp ansvar genom att betala de skatter som kunde medföra företrädaransvar och inte betala de skatter som inte kunde medföra företrädaransvar.²⁶

Regeringen framförde också att förutsättningarna för företrädaransvar borde ändras från subjektiva till objektiva, men att det borde ha kvar samma reella innebörd. Bestämmelserna skulle även förtydligas. De då gällande förutsättningarna för ansvar innebar enligt regeringen att vad som krävdes av företrädaren för att hen skulle undslippa ansvar var att lämna in konkursansökan eller ansökan om företagsrekonstruktion. Flertalet remissinstanser ställde sig skarpt kritiska till förslaget och hävdade att det visserligen gör reglerna effektivare men det skärper också reglerna vilket hade inneburit att svenskt näringsliv hade drabbats genom att attraktionen för att bedriva företagande i landet hade minskat.²⁷ Regeringen menade att en ändrad utformning av reglerna visserligen kan påverka rättsläget på ett oförutsägbart sett men med hänsyn till att regelns koppling till straffansvaret försvinner behöver ändringen genomföras för att inte skapa en osammanhängande lagstiftning.²⁸

Regeringens förslag enligt propositionen gick igenom och placerades i den nya Skattebetalningsslagens (1997:483), SBL, 12 kapitel och fick nedan lydelse:

”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.

²⁵ Se prop. 1996/97:100 s. 446–448.

²⁶ Ibid. s. 450.

²⁷ Ibid. s. 451 f.

²⁸ Ibid. s. 453.

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 borgenärers 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.”

I och med den nya bestämmelsen blev huvudregeln att ett bolags företrädare blev betalningsansvarig om skatten inte betalades i rätt tid. För att gå fri från ansvar var företrädaren tvungen att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder i enlighet med paragrafens andra stycke. Andra stycket hade sin grund i de regler som tidigare togs med i bedömningen om företrädaren hade gjort tillräckligt för att inte anses ha handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt. Vissa tidigare aspekter som hade vägts in hamnade istället i paragrafens fjärde stycke.²⁹

Även om regeringen hävdade i utredningen att bestämmelsen i SBL skulle ha samma effekt i praktiken som den tidigare bestämmelsen var detta uppe för prövning i HD 2000.³⁰ Enligt lagens övergångsbestämmelser skulle nämligen bestämmelserna även gälla för skatter som hade förfallit till betalning viss tid innan lagen trädde i kraft. För att en sådan bestämmelse inte skulle bryta mot retroaktivitetsförbudet i Regeringsformen (1974:152), RF,³¹ krävdes att samma ansvar som kunde dömas enligt SBL även skulle gå att döma enligt den tidigare lagstiftningen. I domskälen framfördes att anledningen till varför övergångsbestämmelsen såg ut som de gjorde var för att som nämnts ovan ansåg regeringen att bestämmelserna skulle ha samma innebörd trots att lydelseerna inte var likadana. I domskälen lyfter HD att även om undantagen från ansvar som finns i 12 kapitlet 6 § 2 stycket SBL är grundade i praxis när 77 a § UBL var gällande så kunde det finnas fler fall när det skulle vara möjligt att

²⁹ Se Simon-Almendal (2015) s. 34.

³⁰ Se NJA 2000 s. 132.

³¹ Se RF 10 kapitlet 2 § 2 stycket.

komma fram till undantag från ansvar. Till följd av detta anser HD att de undantagsregler som finns ej är tillräckliga för att säkerställa att rättsläget är detsamma som det var innan SBL trädde i kraft. Således finns det en risk att företrädare åläggs med ansvar i större utsträckning än tidigare och HD menar på att lydelsen syftar till att det var målet även om det ej står i förarbetena till lagen. Därmed beslutade HD att retroaktivitetsförbudet i 2 kapitlet 10 § 2 stycket RF utgör hinder mot att tillämpa övergångsbestämmelserna i SBL på det aktuella fallet.³²

2.1.3. De subjektiva reglerna återinförs

Till följd av HD:s dom tillsattes en utredning³³ med uppdraget att bland annat undersöka om bestämmelserna i 12 kapitlet 6 § SBL behövde ändras så att företrädare inte blev betalningsskyldiga i större utsträckning än när bestämmelserna i 77 a § UBL var gällande. Utredningen föreslog att lagtexten skulle ändras på så sätt att det ska ställas ett krav på att ”företrädaren skall ha insett eller skäligen bort inse att skatten inte skulle kunna betalas i tid.”³⁴ Anledning till detta var, enligt utredningen, att återinföra subjektiva rekvisit för att eliminera risken för att företrädare ska bli betalningsskyldiga i större utsträckning än när UBL var gällande. Samtidigt anser utredningen att den tidigare lydelsen med rekvisiten *uppsåt och grov oaktsambet* har brister då de har en straffrättslig karaktär varför utredning istället föreslår, som nämnt ovan, att rekvisiten ska lyda *skall ha insett eller skäligen bort inse*.

Efter att utredningen redovisades skickades en Lagrådsremiss för att inhämta ett yttrande på det föreslagna ändringarna.³⁵ I remissen lyfter regeringen att ändringen som ska göras bör innebära att det i lagtexten framgår vad som är förutsättningen för betalningsskyldighet. Regeringen anser att en återgång till den tidigare regleringen dock ej är önskvärd då den var av straffrättslig karaktär

³² Se NJA 2000 s. 132.

³³ SOU 2002:8.

³⁴ Se SOU 2002:8 s. 77.

³⁵ Lagrådsremiss 2003-04-16.

och den straffrättsliga kopplingen ej längre finns kvar.³⁶ Lagrådet menar däremot att argumentet att inte återinföra rekvisiten *uppsåt och grov oaktsamhet* för att de är av straffrättslig karaktär ej är hållbart dels för att de föreslagna rekvisiten är av samma karaktär och dels används rekvisit som *uppsåt och grov oaktsamhet* även utanför straffrätten. Främst framförde Lagrådet att om den föreslagna ändringen införs så sänks kravet från grov oaktsamhet till vanlig oaktsamhet, vilket hade inneburit att betalningsansvaret troligen hade blivit bredare än vad det var när UBL var gällande.³⁷ Detta hade varit i strid med utredningens syfte eftersom detta var att se till att rättsläget skulle vara detsamma som innan SBL trädde i kraft.

I den efterföljande propositionen³⁸ presenterade regeringen förslaget att rekvisiten i lagtexten skulle vara *uppsåtliga eller grovt oaktsamt*. Därmed gick regeringen ifrån det ursprungliga förslaget i SOU:n och valde istället att presentera samma rekvisit som fanns i 77 a § UBL. Anledningen till detta menade regeringen är de brister i det tidigare föreslagna rekvisiten som Lagrådet påpekade i sitt remissvar samt att de menade att inget hinder fanns mot att gå tillbaka till de tidigare bestämmelserna. Även om regeringen fortfarande ansåg att rekvisiten hade en straffrättslig karaktär kom de till slut fram till att övervägande skäl talade för att återinföra rekvisiten *uppsåt och grov oaktsamhet*.³⁹ Därigenom ändrades SBL så att rekvisitet för företrädaransvar ännu en gång var att företrädaren skulle ha handlat *uppsåtliga eller grovt oaktsamt* och reglerna förblev så fram till skatteförfarandelagen trädde i kraft 2012.

2.2. Det skatterättsliga företrädaransvaret idag

Utredningen ”Skatteförfarandet” tillsattes 2009 och syftade bland annat till att förtydliga och förenkla lagstiftningen inom skatterätten. Utredningen

³⁶ Se Lagrådsremiss 2003-04-16 s. 22.

³⁷ Se Lagrådets yttrande 2003-05-07, s. 3 f.

³⁸ Se prop. 2002/03:128.

³⁹ Ibid. s. 25 f.

utmynnade i att detta gick att åstadkomma genom att sammanföra en så stor del som möjligt av de bestämmelser som tidigare var utspridda i flera lagar.⁴⁰ Detta medförde att utredningen blev omfattande varför delar som inte berör uppsatsens ämne kommer att lämnas därhän.

De nya bestämmelserna om företrädaransvar föreslogs placeras i skatteförfarandelagens 59 kapitlet 12–21 §§. 12 § ser i utredningen i stora drag ut som 12 kapitlet 6 § SBL. I paragrafens andra stycke föreslogs dock en justering angående den relevanta tidpunkten för ansvaret.⁴¹ 13 § har även den sitt ursprung i 12 kapitlet 6 § SBL men i den nya lagen föreslog utredningen en uppdelning av förutsättningarna för ansvar för obetald skatt och avgift, ansvar för underlåtet skatteavdrag och ej gjord anmälan om F-skatt i olika paragrafer. 14 § motsvarar 12 kapitlet 6 a § SBL och behandlar ansvar kopplat till mervärdesskatt som tillgodoräknats med för högt belopp. 15 § behandlar möjligheten för företrädare att bli befriade från ansvar och bestämmelsen är till lydelsen exakt densamma som den i 12 kapitlet 6 b § SBL. 16–21 §§ behandlar förfarandet samt regressrätten och kommer inte att behandlas närmare här.⁴²

I propositionen som efterföljde utredningen lyfter regeringen att det inte var särskilt länge sedan som en stor utredning om företrädaransvar sammanstälts - då genom SOU 2002:8 med efterföljande proposition 2002/03:128, båda två behandlade ovan. Därav ansåg regeringen att någon större överblick av företrädaransvaret inte behövde göras och att reglerna som fanns i SBL skulle föras över till SFL i största möjliga mån.⁴³ De centrala bestämmelserna för att fastställa företrädaransvar, som tidigare hade funnits i 12 kapitlet 6 § SBL, infördes därför i 59 kapitlet 12–13 §§ SFL och hade följande lydelse vilket även är den gällande lydelsen idag:

”59 kap. 12 §

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller

⁴⁰ Se SOU 2009:58 s. 9.

⁴¹ Ibid. s. 1344 f.

⁴² Ibid. s. 1346–1352.

⁴³ Se prop. 2010/11:165 s. 506.

anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 §, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.

59 kap. 13 §

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.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

Om Skatteverket enligt 66 kap. 35 § har hänfört skatt eller avgift som avser flera redovisningsperioder till en period, avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden.”

2.2.1. Företrädare för juridiska personer

En central fråga inom reglerna kring företrädaransvar är frågan om vem som kan anses vara en företrädare som kan åläggas ansvar för en juridiska persons obetalda skatter. Begreppet är inte något som är definierat i SFL och har inte varit det i tidigare lagstiftning heller. I utredningen som innebar att rekvisiten *uppsåtligen eller grovt oaktsam* återinfördes diskuterades även möjligheten att införa en definition av begreppet i lagen. Efter kritik från remissinstanser samt, enligt regeringen, otillräckliga skäl infördes dock aldrig en sådan definition eftersom det ansågs finnas en risk att tillämpningsområdet antingen skulle bli för brett eller för smalt.⁴⁴

Det finns två typer av företrädare som kan göras ansvariga för en juridisk persons obetalda skatter. Den ena är de legala företrädarna. Här kan till exempel aktiebolags styrelse och verkställande direktör räknas in då de är ställföreträdare för bolaget enligt 8 kapitlet 35–36 §§ ABL. Som nämnt ovan kan inte en styrelseledamot undslippa ansvar på grund av att denne inte förstått vad uppdraget innebär eller att uppdraget endast varit av formell natur.⁴⁵ Om ett bolag sätts i likvidation tillsätts en likvidator som enligt 25 kapitlet 30 §

⁴⁴ Se. prop. 2002/03:128 s. 24.

⁴⁵ Se avsnitt 2.1.2. samt NJA 1974 s. 297.

ABL träder in i styrelsens och den verkställande direktörens ställe. Därmed kan även en likvidator åläggas med företrädaransvar. Detta fastställdes genom Högsta förvaltningsdomstolens, HFD, dom 2016 ref. 60.

Den andra typen av företrädare är faktiska företrädare. Dessa personer har inte nödvändigtvis ett ansvar som går att utläsa ur lagtext likt det som nämns ovan men de har en position inom bolaget där de kan påverka förvaltningen. Styrelsesuppleanter kan göras ansvariga förutsatt att de har inträtt i styrelsearbetet.⁴⁶ En styrelseledamot kan aldrig överlåta det yttersta ansvaret för kontrollen av verksamheten till någon annan⁴⁷ och styrelseledamotens roll i bolaget kan ha vikt vid ansvarsbedömningen.⁴⁸ I praxis har fastställts att även om det finns en legal företrädare utgör det inget hinder från att göra en faktiskt företrädare ansvarig.⁴⁹ Faktiska företrädare kan göras ansvariga eftersom reglerna i SFL inte ställer något krav på att företrädaren ska vara en legal sådan utan täcker in samtliga företrädare vilket även har varit fallet i tidigare bestämmelser om företrädaransvar.⁵⁰

2.2.2. De subjektiva rekvisiten

Gällande de subjektiva kraven *uppsåtligen eller grovt oaktsamt* så finns ett antal rättsfall som inneburit att man har kommit närmare en definition av rekvisiten. Gällande uppsåt säger både Skatteverket och doktrin att typsituationen är att det fanns en möjlighet att betala på förfallodagen men företrädaren valde att inte göra det.⁵¹ Istället är det fallen när det är fråga om grov oaktsamhet som är föremål för bedömning i domstolarna. Grunden till om en företrädare har varit grovt oaktsamt är generellt att hen insett eller borde ha insett att bolaget ej skulle kunna betala skatterna senast på förfallodagen. Utöver detta har, som nämnt ovan, vikt lagts vid om företrädaren innan förfallodagen har vidtagit

⁴⁶ Se NJA 1985 s. 439.

⁴⁷ Se prop. 2004/05:85 s. 310 f.

⁴⁸ Se HFD 2017 ref. 12.

⁴⁹ Se Kammarrätten i Sundsvall, dom 2017-04-25 i mål nr 237-17.

⁵⁰ Jfr 77 a § UBL och 12 kapitlet 6 § SBL

⁵¹ Se Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, 2009, s. 37. Jfr Simon-Almendal (2015) s. 56 f.

åtgärder för att avveckla bolaget med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.⁵²

2.2.3. Jämkning och eftergift

Flertalet vägledande fall gällande företrädaransvar handlar om huruvida företrädaren kan undslippa betalning trots att ansvar föreligger. Detta har varit bestämmelser som har använts med stor restriktivitet.⁵³ I praxis har fastställts att inte allt för stor vikt kan läggas vid företrädarens egna ekonomiska situation eftersom risken då finns att huvudregeln då hade blivit att företrädare undslipper betalning.⁵⁴ Det finns dock fall när domstolen använts sig av proportionalitetsprincipen när de bestämmer storleken på företrädarens betalningsskyldighet. 2016 kom en dom från HFD där en likvidator för ett bolag hade ålagts betalningsansvar på 716 miljoner kronor. Varken förvaltningsrätten eller kammarrätten ansåg det vara oproportionerligt att utdöma detta belopp eftersom det korresponderade med bolagets skatteskulder. HFD menade dock att med hänsyn till lagstiftningens syfte kunde det inte anses skäligt att ålägga en person med en sådan stor skuld. De menade att lagstiftningens syfte skulle uppnås även om ett mindre belopp utdömdes. HFD satte därför ned beloppet till två miljoner med hänvisning till proportionalitetsprincipen.⁵⁵

2.3. Skatterättsligt företrädaransvar i litteratur och media

De bestämmelser som finns i 59 kapitlet SFL har kritiserats flertalet gånger sen dess införandet av både representanter från akademien och näringslivet. I detta

⁵² Se NJA 1969 s. 326.

⁵³ Se ovan avsnitt 2.1.2.

⁵⁴ Se NJA 1971 s. 296 I-III.

⁵⁵ Se HFD 2016 ref. 60.

avsnitt kommer därför en sammanställning av relevant kritik av det slaget presenteras för att visa på den motstående bild som finns till lagstiftarens.

I samband med utredningen som ledde fram till SFL framförde Kerstin Nyquist att reglerna om företrädaransvaret måste ses över eftersom deras utformning hindrar företrädare från att försöka rädda företaget utan att samtidigt riskera att bli betalningsansvarig för bolagets obetalda skatter.⁵⁶ Efter regeringens utredning ”Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet”⁵⁷ kom kritik mot bestämmelserna och det framfördes att en utredning behövdes på området. Bland annat sades att reglernas nuvarande utformning stred mot grunden för vad ett aktiebolag innebar, att det hindrade företagsamhet då det straffade företag som misslyckades samt att betalningsansvaret slog sönder privatpersoners ekonomi.⁵⁸ Kritik framfördes även om att företrädaransvaret trädde in i princip direkt när skatten hade förfallit till betalning och att praxis har gjort ett alldeles för stort avsteg från rekvisiten *uppsåtligen eller grovt oaktsamt* som finns i lagtexten.⁵⁹

När Skatteverket bemötte kritiken lyfte de som nämnt tidigare⁶⁰ att det allmänna inte kan välja vilka företag de ska göra affärer med och därför behövs det en viss särställning för att systemet inte ska utnyttjas. Skatteverket lyfte också att det finns en risk att företag som inte betalar in sina skatter ges en konkurrensfördel gentemot de som gör det om företrädaransvaret inte är tillräckligt effektivt.⁶¹

I september 2017 gav regeringen Statskontoret i uppdrag att utreda företrädaransvaret i de delar som berörde hel eller delvis befrielse samt anstånd som är till fördel för det allmänna.⁶² Detta välkomnades på flera håll men viss

⁵⁶ Se Nyquist (2009), s. 1068.

⁵⁷ SOU 2016:72.

⁵⁸ Se Wikström (2017), Wiberg (2017) samt Rättvis skatteprocess (2017).

⁵⁹ Se Wiberg (2017).

⁶⁰ Se avsnitt 2.1.2.

⁶¹ Se Mårtensson (2017).

⁶² Statskontoret (2018).

kritik riktades dock mot att uppdraget var begränsat till att bara undersöka delarna som berörde befrielse och anstånd. Istället menade vissa att hela bestämmelsen borde ha omfattats för att bättre undersöka eventuella förändringar på hela området.⁶³ Skattekontoret kom i sin utredning fram till att befrielsegrunderna som finns i 59 kapitlet 15 § SFL borde ändras från *om det finns särskilda skäl* till *om det finns skäl*,⁶⁴ eftersom de ansåg att den nuvarande bestämmelsen skapade otydlighet dels för företrädare och dels för handläggare på Skatteverket. Det kan enligt Statskontoret innebära en rättssäkerhetsrisk om bedömningar i liknande fall blir olika på grund av otydliga regler. De lyfter även fram bristen på information från Skatteverket om vad som kan innebära befrielse och föreslår att Skatteverket ska förbättra detta då informationen idag främst riktar sig till personer som arbetar med rättsliga frågor istället för till företagare.⁶⁵

⁶³ Se Göransson (2017).

⁶⁴ Se Statskontoret (2018) s. 11.

⁶⁵ Ibid. s. 61 ff.

3. Analys

3.1. Inledning

Det skatterättsliga företrädaransvaret är en viktig säkerhet för det allmänna, vilket blir tydligt genom hur reglerna på området har utvecklats över tid samt hur domstolarna hanterar mål på området. I samtliga utredningar gällande företrädaransvar lyfts den särställning som Skatteverket måste ges för att inte riskera att bli utnyttjade av företag med maligna uppsåt. Då företrädaransvaret är ett område som är tidskrävande för Skatteverket är det också av intresse att reglerna är uppbyggda så att de går att tillämpa på ett så effektivt sätt som möjligt.

Effektiviteten kan ibland stå i konflikt med rättssäkerheten och mellan dessa två uppstår därmed en svår men nödvändig avvägning för att säkerställa att båda sidor tillgodoses i en rimlig mån. När det gäller företrädaransvar blir avvägning än viktigare eftersom samhället i stort står på den ena sidan och privatpersoner på den andra. Att intressena ibland står emot varandra betyder dock inte att de inte kan existera i harmoni.

En annan central aspekt att ta i beaktning är privatpersoners syn på systemet med företrädaransvar. Samhället gynnas mycket av företagsamma personer som vågar satsa på sina idéer och då är det viktigt att dessa personer känner att det regelverk som kontrollerar dem är rättvist och lättbegripligt. Risken finns annars att personer antingen struntar i att testa sin företagsidé eller välja att testa sin idé i ett annat land. En balans mellan dessa två skapar ett samhälle som uppmuntrar företagande men inte till den grad att det finns risk för stora förluster för samhället.

3.2. Lagstiftningens syfte

En lagstiftnings syfte är ofta ett resultat av omfattande utredningar, remisser och avvägningar av olika intressen. Ibland kan dock detta syfte mer eller mindre blekna över tid då bestämmelsen i fråga utreds på nytt och ändras för att mer passa det samhälle som lagstiftaren strävar efter att skapa vid den tidpunkten.

3.2.1. De subjektiva rekvisiten

Rekvisiten *uppsåtliga eller grovt oaktsamt* är som nämnt tidigare något som sedan företrädaransvarets införande varit föremål för utredningar och kritik. Detta gäller framför allt grov oaktsamhet. Vad som egentligen innebär grov oaktsamhet har historiskt sett varit en fråga för domstolarna att bedöma utan egentlig vägledning i förarbetena. Efter att lagstiftningen ändrade de subjektiva rekvisiten till objektiva blev det tydligt vad lagstiftaren ville skulle definieras som grov oaktsamhet och trots att lagen kort därefter ändrades tillbaka sker fortfarande bedömningen utefter i princip samma grunder i realiteten. I både doktrin och uttalanden från näringslivet har skarp kritik framförts mot bestämmelsen eftersom den anses tillämpas alldeles för hårt i domstolarna. Ofta talas om ett ansvar som är i det närmaste strikt, där det inte finns något utrymme för att undslippa ansvar efter skatterna är förfallna till betalning. Precis som kritikerna anser jag att det finns en problematik i att ha ett rekvisit som i praxis har blivit betydligt lättare att uppnå än vad som från början troligen var tanken. Dock är det viktigt att poängtera som nämnt tidigare att på ett område, med den mängden mål, som företrädaransvar måste det vara tydligt vad rekvisit innebär för att kunna effektivisera hanteringen av ärenden så att inte domstolarna överbelastas i allt för hög grad.

Eftersom det i praktiken inte finns särskilt stort utrymme för bedömning är frågan ifall det hade varit bättre att ännu en gång ändra reglerna så att det istället för dagens rekvisit istället införs objektiva regler som gör det tydligt när företrädaransvaret inträder. Detta kräver dock att resterande del av reglerna också ses över så att inte situationen från början av 2000-talet upprepar sig.

En sådan översyn hade dels inneburit att rättssäkerheten ökat då det blir tydligt när ansvar inträder, dels inneburit att effektiviteten ökat eftersom eftersom det då inte hade krävts en bedömning från fall till fall i domstolarna och dels hade troligen tilliten till systemet ökat eftersom företrädare inte hade känt att processen i domstolarna hade varit viktad till Skatteverkets fördel.

3.2.2. Möjligheten till befrielse

Möjligheten till befrielse är idag ytterst begränsad och genom såväl praxis som förarbeten är det tydligt att reglerna om befrielse är ämnade att tillämpas endast i undantagsfall. Efter det i media uppmärksammade fallet från 2016 har röster väckts för att något behöver göras. Statskontorets utredning från 2018 förtydligar detta ytterligare. De som befinner sig i en process om företrädaransvar känner troligen ofta att bestämmelsen finns där för syns skull men i praktiken kommer den aldrig bli aktuell för dem. En sådan bestämmelse innebär en stor risk för att tilliten till systemet kraftigt undermineras vilket är problematiskt med hänsyn till att det skatterättsliga systemet i stor utsträckning bygger på att företagare känner en vilja att samarbeta och följa de regler som Skatteverket kontrollerar. Om företagare då känner sig förbisedda och motarbetade kommer de istället innebära ett merarbete för Skatteverket som kommer innebära stora kostnader för samhället som hade kunnat undvikas.

Som nämnt tidigare ansåg Statskontoret att gränsen för när befrielse inträder borde sänkas och det är en åsikt jag delar. Ihop med ändringen av de subjektiva rekvisiten jag föreslår ovan anser jag att det finns goda förutsättningar för att processen förbättras i avvägningen mellan intressena hos företagarna och det allmänna. Jag ser också ett behov av att utreda huruvida reglerna kan ändras för att undvika situationer där privatpersoner åläggs med allt för stora skulder som i realiteten inte kommer kunna återbetalas. Som det ser ut idag är proportionalitetsprincipen den enda säkerhetsventilen för sådana fall och som fallet från 2016 visar krävs det tämligen extrema situationer för att den ska inträda. Detta är problematiskt då det borde ligga i det allmännas intresse att inte belasta privatpersoner med skulder som så stora att de i princip orealistiska att återbetala inom en livstid. Sådana skulder kan inte heller anses vara

förenliga med lagstiftningens syfte då det bara till en viss gräns kan anses ha den effekt som är tanken med regeln. Därför bör en utredning se över om det endast räcker med att ändra befrielsereglerna eller om det även borde införas ett hänsynstagande till företrädarens egna ekonomiska förhållanden när betalningsskyldigheten bestäms. En sådan utredning bör särskilt ta hänsyn till hur drivandet av företaget har påverkat företrädarens ekonomi genom till exempel insättning av egna medel för att säkerställa företagets fortsatta möjlighet till existens.

3.2.3. Företrädaren

Var gränsen för vem som anses vara företrädare ska anses gå har diskuterats flitigt. Även här finns det viktiga aspekter att ta i beaktning där det precis som tidigare blir tydligheten för företagare och effektiviteten för det allmänna som hamnar i fokus.

En företrädare kan som behandlat ovan dels vara en legal företrädare i ABL:s mening men även en faktisk företrädare som har fastställts i praxis. Den legala företrädaren ska är tämligen självklart kunna göras ansvarig enligt reglerna om företrädaransvar. Det är en person som har åtagit sig att företräda ett bolag och då förväntas även personen vara medveten om de ansvarsombrott som kan komma att bli aktuella i samband med detta. Att inte göra legala företrädare ansvariga för ett bolags obetalda skatter hade inneburit ett hål i regleringen som allt för lätt hade kunnat utnyttjas av bolag genom bulvaner eller liknande så att de faktiska företrädarna hade undsluppit ansvar och hade kunnat börja en ny verksamhet utan att behöva bry sig om eventuella konsekvenser ännu en gång.

Ett bolags faktiska företrädare är däremot något som är av större intresse att diskutera. Den faktiska företrädaren är inte någon som går att koppla till en specifik paragraf utan istället utgår domstolarna och Skatteverket ifrån vad för roll personen i fråga har haft i bolaget. Detta gäller särskilt om personen har varit delaktig i huruvida bolaget ska betala in sina skatter eller inte. Även personer med god insyn och inflytande i bolaget har setts som företrädare och därmed gjorts ansvarig för dess obetalda skatter. I ett utopiskt scenario hade

inte faktiska företrädare behövts kunnat göras ansvariga. Istället hade det kunnat finnas tydliga regler som förklarar exakt vem som kan göras ansvarig och i vilka fall. Tyvärr är det inte något som är reellt möjligt då risken blir för stor att företag hittar en väg runt de uttömmande reglerna. Här behöver det allmännas intressen skyddas dels eftersom Skatteverket inte själva kan välja att göra affärer med endast vissa företag och dels eftersom förlusterna hade drabbat de som vill göra rätt för sig och gynnat de som hade utnyttjat samhället för egen vinnings skull.

Jag anser därför att rättsläget gällande vilka som kan göras ansvarig är på en önskvärd plats både med hänsyn till företagare och till samhället. Detta då det i första hand är de legala företrädarna som blir betalningsskyldiga för bolagets skulder men möjligheten finns ändå att göra personer som är faktiska företrädare ansvariga. Det ger det allmänna en möjlighet att komma åt de företrädare som eventuellt försöker undslippa ansvar genom att inte registrera sig själva som legala företrädare.

3.3. Slutsats

Genom undersökningen i denna uppsats har jag kommit fram till slutsatsen att företrädaransvaret hade behövt förändras framför allt när det kommer till möjligheten för företrädare att bli befriade från betalningsansvar. Detta eftersom Skatteverket idag ges en sådan särställning som fordringsägare att det innebär en risk för att det skapar ett misstroende mot systemet. För att uppnå en väl fungerande rättsstat krävs ett system där de som är en del av systemet känner ett förtroende för det allmänna. Detta för att risken annars finns att personer aktivt väljer bort att delta i rättssystemet vilket är en stor risk då företagsamhet är en stor del av vad som driver samhället framåt.

Genom en tydligare lagstiftning som inte ger ett lika stort utrymme för en skönsmässigt bedömning från Skatteverket och domstolarna hade företagare oftare känts sig sedda i processen och inte borttrollade i byråkratins snårskog.

Kravet på särskilda skäl för att befrias helt eller delvis från betalningsansvar hade enligt min uppfattning förändrat bilden av lagstiftningen samt synen på Skatteverket i mål om företrädaransvar. Istället för att känna sig utlämnad och inte stå inför en opartisk domstol hade troligen företagare känt att de var del av en rättvis process där utgången, vad den än blev, hade varit den korrekta. Endast tiden kan dock utvisa om min tes stämmer och förhoppningsvis kommer inom en snar framtid en utredning där jag och många andra kan få svar på om, och i sådana fall hur, företrädaransvaret kan förändras till det bättre för samtliga parter.

Käll- och litteraturförteckning

Elektroniska källor

Göransson, Carl, 'Utredning om det skatterättsliga företrädaransvaret - men regeringen duckar för den viktigaste frågan', *dagensjuridik.se*, 11 september 2017 <<http://www.dagensjuridik.se/2017/09/utredning-om-det-skatterattsliga-foretradaransvaret-men-regeringen-duckar-den-viktigaste-fra>> (besökt 17 maj 2019).

Mårtensson, Eva, 'Skatteverket: Ett skydd mot osund konkurrens', *svd.se*, 21 april 2017 <<https://www.svd.se/Skatteverket-ett-skydd-mot-osund-konkurrens>> (besökt 17 maj 2019).

Rättvis skatteprocess, 'Remissvar: Företrädaransvaret slår sönder privatpersoners ekonomi', *rattvisskatteprocess.se*, 16 februari 2017 <<http://www.rattvisskatteprocess.se/remissvar-foretradaransvar/>> (besökt 17 maj 2019).

Statskontoret, 'Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd' <<http://www.Statskontoret.se/publicerat/publikationer/2018/oversyn-av-det-skatterattsliga-foretradaransvaret.-med-fokus-pa-befrielse-och-anstand/>> (besökt 2019-04-09).

Wiberg, Daniel, 'Straffa inte ut företagare som misslyckas', *svd.se*, 7 april 2017 <<https://www.svd.se/straffa-inte-ut-foretagare-som-misslyckas>> (besökt 17 maj 2019).

Wikström, Tobias, 'Ändra reglerna om företrädaransvar', *DI.se*, 13 mars 2017 <<https://www.di.se/opinion/tobias-wikstrom-andra-reglerna-om-foretradaransvar/>> (besökt 17 maj 2019).

Tryckta källor

Litteratur

Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (2018), *Juridisk metodlära*. Andra upplagan. Studentlitteratur AB.

Simon Almendal, Teresa (2015), *Företrädaransvar*. Norstedts Juridik.

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1910:90	med förslag till förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering.
Prop. 1967:130	med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen, m.m.
Prop. 1996/97:100	Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
Prop. 2002/03:128	Företrädaransvar m.m.
Prop. 2004/05:85	Ny aktiebolagslag.
Prop. 2010/11:165	Skatteförfarandet.

Utredningsbetänkanden

SOU 1965:23	Uppbördsfrågor.
SOU 1995:10	Översyn av av skattebrottslagen: Delbetänkande av 1993 års skattebrottsutredning.
SOU 1995:12	Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för redovisning och betalning: Delbetänkande av Skattebetalningsutredningen.
SOU 2002:8	Företrädaransvar: Betänkande av Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer.
SOU 2009:58	Skatteförfarandet.

Övrigt

Lagrådsremiss 2003-04-16, *Företrädaransvar*.

Lagrådets yttrande 2003-05-07, *Företrädaransvar*.

Publikationer från myndigheter

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

Tidsskrifter

Kerstin Nyquist: ”Skatteförfarandet – några kommentarer”, SvSkT 2009:10 s.
1058–1072.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1957 s. 757 I och II.

NJA 1969 s. 326.

NJA 1971 s. 296 I-III.

NJA 1974 s. 297.

NJA 1985 s. 439.

NJA 2000 s. 132.

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2016 ref. 60.

HFD 2017 ref. 12.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Sundsvall, dom 2017-04-25 i mål nr 237-17.