

Det skatterättsliga företrädaransvaret

Särskilt om de subjektiva rekvisiten och befrielse från betalningsskyldighet

Emilia Falk

Juridiska institutionen

Examensarbete 30 hp.

Ämnesinriktning: Nationell skatterätt

Vårterminen 2021

Grupphandledare: Caroline Nordklint

Engelsk titel: The liability of a representative for taxes with an emphasis on the subjective prerequisites and exemption from payment obligations

Abstract

In order to secure the State's tax claims The Swedish Tax Procedures Act (2011:1244) include special rules that state that representatives of a legal entity can be forced to pay the entity's unpaid taxes. The representative of a legal person or company may become personally liable to pay the prescribed tax amount together with the company. In practice, a representative may be liable for very large amounts. Therefore, it is important that the rules comply with the principle of legal certainty, which, inter alia, states that the rules must be clear and precise so that taxpayers can predict, to some extent, what their rights and obligations are.

A representative for a legal entity may be jointly and severally liable for unpaid taxes or fees if the representative has intentionally or grossly negligently failed to make tax deductions for employees or pay the taxes or fees on time. Furthermore, there may be circumstances, that prevent the representative from being held liable for the legal person's unpaid taxes and fees, either fully or partly, known as grounds for exemption, which may apply if there are special reasons. Hence it is critical to be aware of one's responsibilities as a representative, though this can be challenging if the responsibilities are ambiguous. As a result, it is striking that the grounds for liability and exemption require clarification in the law. However, this law has been the target of criticism over the years, most importantly in terms of legal certainty and predictability.

The Swedish Government appointed a Committee to review the regulation. The report *The liability of a representative for taxes – an overview* (SOU 2020:60) was published in the autumn of 2020 and included several interesting legislative proposals which, inter alia, aimed to increase legal certainty.

The purpose of this study is to analyze and discuss the law concerning liability of a representative for taxes in Chapter 59, Sections 12–13 and 15 of The Swedish Tax Procedures Act (2011:1244) in a legal certainty perspective. The purpose is also to apply a *de lege ferenda* perspective in light of the legislative proposals submitted in *The report The liability of a representative for taxes – an overview* (SOU 2020:60).

The conclusion of this essay states that current law does not always provide legal certainty and that there is a risk that the application of law is perceived as absence of transparency. A reform, similar to the proposals of The Committee's report, may reinforce legal certainty and increase predictability. It may also clarify the limits of the liability, grounds for exemption, and improved transparency.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Bet.	Betänkande
BevU	Bevillningsutskottet
BrB	Brottsbalk (1962:700)
Dir.	Direktiv
EKMR	Lag (1994:1219) om den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna
Fi	Finansdepartementet
Företrädaransvars- utredningen	Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn (SOU 2020:60)
FL	Förvaltningslag (2017:900)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
NSD	Näringslivets Skattedelegation
Prop.	Proposition
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
RF	Regeringsform (1974:152)
Rskr.	Riksdagsskrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SkBrL	Skattebrottslag (1971:69)
Skr.	Regeringens skrivelse
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UF	Uppbördsförordning (1953:272)

Innehåll

Abstract	3
Förkortningar.....	4
1 Inledning.....	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställningar.....	9
1.3 Avgränsning.....	9
1.4 Metod och material.....	10
1.5 Disposition.....	14
2 Företrädaransvar och rättssäkerhet.....	15
2.1 Inledning	15
2.2 Företrädaransvarets bakgrund och utveckling	16
2.2.1 Företrädaransvaret och allmänna utgångspunkter	16
2.2.2 Företrädaransvarets bakgrund och historik	17
2.2.3 Utredningar om företrädaransvaret på senare år.....	20
2.3 Rättssäkerhet.....	21
2.3.1 Aktuella rättssäkerhetsfrågor gällande företrädaransvar	21
2.3.2 Rättssäkerhet inom beskattningen och legalitetsprincipen.....	22
2.3.3 Förutsebarhet vid beskattning m.m.	24
2.4 Sammanfattande kommentarer.....	26
3 Närmare om företrädaransvaret.....	27
3.1 Inledning	27
3.2 Allmänt om företrädaransvar.....	28
3.3 Företrädare.....	28
3.4 De subjektiva rekvisiten.....	29
3.4.1 Allmänt om de subjektiva rekvisiten.....	29
3.4.2 Uppsåt.....	29
3.4.3 Grov oaksamhet.....	30
3.4.4 Rättspraxis beträffande de subjektiva rekvisiten	32
3.5 De subjektiva rekvisiten i ett rättssäkerhetsperspektiv	37
3.5.1 Något om rättssäkerhet och tillämpningen av de subjektiva rekvisiten	37
3.5.2 Tillämpningen av de subjektiva rekvisiten i underinstanserna	38
3.5.3 Reflektioner om tillämpningen av de subjektiva rekvisiten.....	39
3.6 Sammanfattande kommentarer.....	40
4 Befrielse från betalningsskyldighet.....	41
4.1 Inledning	41
4.2 Allmänt om befrielseregeln	41
4.3 Rättspraxis om särskilda skäl för hel eller delvis befrielse	42
4.4 Befrielseregeln i ett rättssäkerhetsperspektiv	47
4.5 Sammanfattande kommentarer.....	50
5 En förändrad regel avseende de subjektiva rekvisiten.....	51
5.1 Inledning	51
5.2 Företrädaransvarsutredningens förslag – rekvisitet grov oaksamhet preciseras.....	52

5.3	Ett bibehållande av de subjektiva rekvisiten.....	52
5.4	Ett tydliggörande av grov oaktsamhet.....	53
5.5	Begreppet grov oaktsamhet vid skattebrottsliga gärningar och graden av oaktsamhet.....	58
5.6	Sammanfattande kommentarer.....	60
6	En förändrad regel om befrielse	61
6.1	Inledning	61
6.2	Företrädaransvarsutredningens förslag – befrielseregeln ges en ny utvidgad utformning....	61
6.3	Ett oskälighetsrekvisit i stället för särskilda skäl	62
6.4	Ett tydliggörande av befrielsegrunder i lagstiftningen	63
6.5	Sammanfattande kommentarer.....	66
7	Avslutande slutsatser och några synpunkter de lege ferenda	67
7.1	Inledning	67
7.2	Slutsatser och några synpunkter de lege ferenda	67
	Källförteckning.....	71

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I korthet innebär det skatterättsliga företrädaransvaret att en företrädare för en juridisk person kan ställas personligen ansvarig för den juridiska personens skatteskulder. Kammarrätten i Stockholm ålade en likvidator att solidariskt med bolaget betala 716 miljoner kronor.¹ Beloppet jämkades sedermera av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) till två miljoner kronor.² Likväl illustrerar fallet nödvändigheten av att den enskilde känner till företrädaransvaret; det kan annars leda till förödande konsekvenser. Då ansvaret kan vara både ingripande och avse stora ekonomiska belopp är det även angeläget att reglerna om företrädaransvar uppfyller högt ställda krav på rättssäkerhet.

Företrädaransvaret har under lång tid varit föremål för hård kritik från både näringslivet och akademien bl.a. för att ha en sträng utformning, onyanserad tillämpning samt att det finns små möjligheter till lindring av ansvaret i form av befrielse.³ Det finns flera problem med företrädaransvaret, vilket medför att ansvaret för skatteskulder kan förefalla avsevärt strängare i jämförelse med andra skulder. Vissa förhållanden tyder även på att det kan finnas svårigheter att tolka och tillämpa reglerna om företrädaransvar. Rättssäkerheten har samtidigt en framträdande roll inom skatterätten som bl.a. ställer krav på att lagstiftningen måste vara tydlig och tillämpningen förutsebar.⁴ Företrädaransvaret väcker dock många frågor, inte minst från ett rättssäkerhetsperspektiv.

Riksdagen har i två tillkännagivanden till regeringen efterfrågat att reglerna om företrädaransvar ska bli föremål för granskning.⁵ Regeringen tillsatte därför en utredning vars uppdrag var att se över vissa frågor angående företrädaransvaret och föreslå nödvändiga regeländringar för att bl.a. öka rättssäkerheten.⁶ Under hösten 2020 överlämnades utredningens betänkande *Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn* (SOU 2020:60) [cit. Företrädaransvarsutredningen]. Utredningen lämnade flera förslag till ändringar beträffande reglerna om företrädaransvar i skatteförfarandelagen (2011:1244) [cit. SFL].

¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7403-14, dom den 2 april 2015.

² HFD 2016 ref. 60.

³ Se t.ex. Simon-Almendal 2015, s. 17, 84 och 228 f. samt Persson Österman & Svernlöv 2013, s. 71 ff. Se även rapporterna från Rättvis skatteprocess, s. 7 ff. och Rättvis skatteprocess & Företagarna, s. 36 f.

⁴ Lodin m.fl., s. 601 ff. Jfr Kleineman, s. 45.

⁵ Bet. 2014/15:SkU20 p. 7, rskr. 2014/15:169, bet. 2017/18:SkU12 p. 12 samt rskr. 2017/18:202.

⁶ För en fullständig redogörelse av utredningens uppdrag, se dir. 2019:74.

1.2 Syfte och frågeställningar

I uppsatsen undersöks hur bestämmelserna om det skatterättsliga företrädaransvaret i 59 kap. 12–13 och 15 §§ SFL förhåller sig till grundläggande rättssäkerhetskrav, särskilt beträffande kravet på förutsebarhet. Syftet med uppsatsen är därför att analysera och diskutera reglernas tillämpning om företrädaransvar i ett rättssäkerhetsperspektiv. Syftet är också att anlägga ett perspektiv de lege ferenda i ljuset av de lagförslag som lämnades i Företrädaransvarsutredningen (SOU 2020:60). För att uppnå syftet behandlar uppsatsen följande frågeställningar:

- Vilka krav ställs för att företrädaransvar enligt 59 kap. 12–13 §§ SFL ska aktualiseras?
- Vad krävs för att en företrädare helt eller delvis ska bli befriad från betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 15 § SFL?
- Hur förhåller sig reglerna om företrädaransvar och dess tillämpning, särskilt avseende ansvarsrekvisitet grov oaktsamhet samt befrielse från betalningsskyldighet, till kraven på rättssäkerhet?

1.3 Avgränsning

De ansvarsbestämmelser som uppsatsen undersöker, dvs. 59 kap. 12–13 §§ SFL, är konstruerade med såväl objektiva som subjektiva rekvisit. Båda delarna är av betydelse vid prövningen av företrädaransvar. Däremot avser de objektiva rekvisiten omständigheter som ofta är lättare att påvisa, så som att skatten är förfallen till betalning och att företrädaren inte har betalat skatten.⁷ Tolkningen och tillämpningen av de subjektiva rekvisiten, dvs. uppsåt respektive grov oaktsamhet, är inte sällan föremål för diskussion.⁸ Av detta skäl, samt att framställningen särskilt fokuserar på de subjektiva rekvisiten och befrielse, behandlas endast de objektiva rekvisiten översiktligt. Begreppet ställföreträdare behandlas också översiktligt av liknande skäl eftersom det i forskningen anses att begreppsinnhållet är tämligen klarlagt.⁹

Trots att företrädare för andra juridiska personer än aktiebolag omfattas av reglerna om företrädaransvar behandlas inte samtliga juridiska personer då uppsatsen avgränsar sig till aktiebolag. Skälet härför är att företrädaransvaret i första hand är inriktat på företrädare i aktiebolag med en eller ett fåtal aktieägare, dvs. företag som skatterättsligt betecknas fåmansbolag.¹⁰

Den diskussion som förs beträffande hur företrädaransvaret förhåller sig till rättssäkerhet tar avstamp i två lagförslag som presenterades i Företrädaransvarsutredningen. Utredningen utgör således en viktig källa och inspiration för uppsatsen. Det övriga som behandlas i utredningen, bl.a. den delen som rör anstånd inklusive det tredje huvudförslaget om att införa en regel om rådrum, är

⁷ Jfr SOU 2020:60 s. 132 och 147.

⁸ Se t.ex. Simon-Almendal, s. 226 ff. och Persson Österman & Svernlöv 2013, s. 74 f.

⁹ Lodin m.fl., s. 700.

¹⁰ SOU 2020:60 s. 46. Se även prop. 1967:130 s. 129 ff. och SOU 1965:23 s. 181

visserligen relevant. Uppsatsen avgränsar sig dock till att endast behandla de två delarna som rör bedömningen av grov oaktsamhet respektive befrielse för att arbetet inte ska bli alltför omfattande.

Vidare kan rättssäkerhetsperspektivet ses under ett stort antal aspekter beroende på vilken disciplin eller vilket sammanhang som avses.¹¹ Framställningen om rättssäkerhet har avgränsats till det som jag anser vara relevant för skatterätten i allmänhet och för företrädaransvarsreglerna i synnerhet, vilket presenteras närmare i avsnitt 2.3 nedan. Rättssäkerhetsfrågorna avgränsas också till de faktorer som särskilt präglar grov oaktsamhet och särskilda skäl. Redan här kan nämnas att rättssäkerhet enligt min mening knyter an till legalitetsprincipen. Likt Nordklint ser jag förutsebarhet som ett utflöde av legalitetsprincipen.¹² Som kärnan i begreppet rättssäkerhet i förhållande till företrädaransvar avses därför förutsebarhet, dvs. att de skattemässiga konsekvenserna av ett handlande kan förutses.¹³ Skälet härför är att det enligt min uppfattning finns tendenser bland företrädaransvarets problem som tyder på att förutsebarheten på företrädaransvarsområdet kan riskera att komma i skymundan. Även forskningen visar på sådana förhållanden.¹⁴ Sammantaget motiverar det att förutsebarhetskravet ägnas särskild uppmärksamhet. Det sagda föranleder även att vissa rättssäkerhetsaspekter, exempelvis objektivitet, som visserligen är av relevans när företrädaransvaret i förhållande till rättssäkerhet studeras, lämnas utanför arbetet till följd av systematiska överväganden och utrymmesskäl.

1.4 Metod och material

Denna uppsats tar utgångspunkt i en *rättsdogmatisk metod*. Valet av metod har gjorts med beaktande av studiens syfte samt frågeställningar. Det råder delade meningar om vad en rättsdogmatisk metod innefattar.¹⁵ Härvid har jag tagit fasta på de moment som enligt min uppfattning kännetecknar metoden. Det gäller framför allt metodens syn på rättskälleläran. Synsättet har fått betydelse för diskussionen om företrädaransvar i förhållande till rättssäkerhet – som har sin grund i legalitetsprincipen – och slutsatserna som dras i uppsatsen.¹⁶ Med utgångspunkt i metoden har reglerna om företrädaransvar granskats och problem identifierats. För att besvara mina frågeställningar har de traditionella rättskällorna varit grundläggande, dvs. lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin.¹⁷ Vidare har ett *rättssäkerhetsperspektiv* anlagts. Perspektivet anses både naturligt och oundgängligt då rättssäkerhet är en viktig fråga inom skatterätten.¹⁸

¹¹ Höglund, s. 150.

¹² Se t.ex. Lodin m.fl., s. 606.

¹³ Jfr Hultqvist SvSKT 1996, s. 763 och Höglund, s. 152.

¹⁴ Simon-Almendal 2015, s. 211.

¹⁵ Sandgren, s. 48 f.

¹⁶ Jfr Nordklint, s. 26 f.

¹⁷ Sandgren, s. 45 ff.

¹⁸ Jfr Sandgren, s. 60 f.

Lagtexten beträffande företrädaransvar har framför allt studerats för att tolka och fastställa gällande rätt, men stöd för lagtolkning samt analysen har även hämtats från förarbeten, rättspraxis och doktrin. Härvid har urvalet skett bl.a. med beaktande av rättskällans auktoritet och utsagens tyngd. Vissa rättskällor, så som lagstiftning, har en relativt klar position, medan vissa andra, så som utredningsbetänkanden, har en betydligt vagare position inom rättskällehierarkin.¹⁹

Enligt min syn på rättsdogmatisk metod och rättskälleläran kan även *utredningsbetänkanden* som publicerats i serien Statens offentliga utredningar (SOU) få stor betydelse som rättskälla. Det finns i princip två olika sätt att se på utredningsbetänkanden. Kleineman tycks anlägga en någorlunda kritisk inställning, medan Bengtsson har en mer positiv syn då han menar att det finns goda skäl att värdera ett betänkande högt som rättskälla.²⁰ Ett utredningsuppdrag kräver inte sällan en diskussion av hög professionell karaktär av både praktiska och principiella frågor. I det avseendet instämmer jag med Bengtsson. Ett utredningsbetänkande är därmed inte en *proposition*; den har inte blivit antagen av den lagstiftande församlingen. Bakgrunden är alltjämt tagen från gällande rätt, vilket innebär att en väl bearbetad utredning innehåller ett väsentligt rättskällematerial. Dessutom innehåller en utredning mycket fler delar än vad en proposition gör, vilket innebär att en utredning är bearbetad. Analysen av gällande rätt är mer omfattande och bred i jämförelse med en proposition som är mer inriktad på att genomföra en viss lagstiftning med ett specifikt innehåll.

Likt *doktrinen* innehåller *utredningsbetänkanden* en analys av gällande rätt. Det är därför doktrin och betänkanden, i den mån som ståndpunkterna varit välgrundade, som fått betydelse som rättskälla.²¹ Enligt min uppfattning finns det dock anledning att värdera betänkanden högre än doktrin. Auktoriteten hos ett utredningsbetänkande kommer från att det utgör grund för regeringens arbete.²² En utredning måste dessutom förhålla sig till åtskilliga rättssäkerhetsbestämmelser, exempelvis objektivitets- och likhetsprincipen enligt 1 kap. 9 § regeringsformen (1974:152) [cit. RF]. Det finns alltså flera grundläggande rättssäkerhetskrav som en utredning måste uppfylla eftersom det i grunden är ett myndighetsarbete.

Följaktligen ser jag på utredningsbetänkanden som en form av hybrid mellan en proposition och en doktrin, vilket innebär att det är av betydelse hur väl utförd den ifrågavarande utredningen har varit. Beträffande Företrädaransvarsutredningen är den enligt min bedömning en gedigen utredning som bl.a. innehåller aktuella och detaljerade beskrivningar av gällande rätt samt en probleminventering. Därtill har expertis och sakkunniga varit inblandade i utredningen.²³ Utredningsarbetet skiljer sig från annat juridiskt arbete eftersom uppdraget vilar på politiska intressen och önskemål.²⁴ Därför har jag, på samma sätt som doktrinen, värderat utredningens argument.

¹⁹ Jfr Sandgren, s. 46.

²⁰ Kleineman, s. 28 f. och Bengtsson SvJT 2011, s. 777 ff.

²¹ Nordklint, s. 27 f.

²² Jfr Hellners uttryck ”officiellt material”, se Hellner 1994, s. 109 f.

²³ Se SOU 2020:60.

²⁴ Jfr Carlsson, s. 129. Det kan dock tilläggas att utredaren i Företrädaransvarsutredningen inte tillsattes på grund av politisk tillhörighet, utan på grundval av bakgrund och kompetens.

Samtidigt har det beaktats att Företrädaransvarsutredningens lagförslag ännu inte har lett till lagstiftning. Förslagen är därför endast ett uttryck för en tänkbar framtida rättsutveckling.²⁵ Det föreligger dock en risk att förslagen inte leder till lagstiftning, dvs. gällande rätt. Denna del har därför behandlats på ett annat sätt än redogörelsen för nuvarande gällande rätt. Det har påkallat en viss försiktighet i bemärkelsen att inte lika stor vikt bör fästas vid innehållet så som vid en proposition. Av det skälet har jag varit mer restriktiv beträffande det material som rör lagförslagen. Grunderna har likväl varit relevanta att lyfta fram, men skälen för lagförslagen och författningskommentarerna har behandlats med viss försiktighet eftersom förslagen ännu inte är gällande rätt.

Sammantaget bedömer jag att det finns goda skäl att tillmäta Företrädaransvarsutredningen ett högt rättskällevärde. Jag har därför valt att fästa en stor tilltro till det deskriptiva innehållet i utredningen, vilket även ligger till grund för utredningens slutsatser. Betänkandet har således beaktats genomgående i uppsatsen. I den del som uppsatsen innehåller resonemang de lege ferenda har jag även haft utredningen och de där framlagda lagförslagen som inspirationskälla.

Min syn på den rättsdogmatiska metoden är att den tillåter en friare argumentation. Därför har uppsatsen, utöver de traditionella rättskällorna, även beaktat *andra källor*.²⁶ I ljuset av andra kartläggningar har jag undersökt underrättsinstansernas tillämpning av företrädaransvaret beträffande de subjektiva rekvisiten. Detta har varit nödvändigt för att besvara frågeställningen om hur tillämpningen av rekvisitet grov oaktamhet förhåller sig till rättssäkerheten. Underrättsavgörandena har dock enbart setts som ett exempel på hur domstolarna har dömt.²⁷ Det bör dock understrykas att jag främst redogjort för slutsatserna från kartläggningarna. Däremot har vissa slutsatser utelämnats. Materialet har endast använts i en begränsad utsträckning och således har undersökningen till största delen bestått av prejudikat.

Av det sagda följer att vissa delar av uppsatsen kan i det närmaste beskrivas som en undersökning de lege lata, medan vissa delar är mer problemorienterade och analytiska. Dessa delar har grundat sig på en rättssäkerhetsanalys. Härvid präglas metoden dessutom av *rättspolitiska inslag* i form av slutsatser och förslag de lege ferenda. En rättspolitisk argumentation kännetecknas av att utifrån ett visst perspektiv analysera om rätten bör ändras.²⁸ Det möjliggör en friare analys som inbegriper mer kritisk argumentation med större utrymme för värderingar. Framställningen har således berikats av inslaget då det bidragit till att uppfylla uppsatsens syfte med det uttalade rättssäkerhetsperspektivet.²⁹

Det är bl.a. ansvarsbestämmelserna i 59 kap. 12–13 §§ SFL som stått i fokus för arbetet. Bestämmelserna är visserligen placerade i skatterätten, men består av subjektiva rekvisit med en straffrättslig modell som förebild. För att förstå dessa regler krävs därför en straffrättslig uttolkning. En utvärdering av företrädaransvarsregelverket har krävt en mer helhetlig analys och motiverar att studien delvis

²⁵ Carlsson, s. 142 f. och Bengtsson SvJT 2011, s. 777 ff.

²⁶ Jfr Kleineman, s. 27 f. och Nordklint, s. 26 ff.

²⁷ Jfr Magnusson Sjöberg & Seipel, s. 267.

²⁸ Sandgren, s. 52 f.

²⁹ Jfr Schelin, s. 44.

bedrivits med hjälp av en *interdisciplinär metodansats*.³⁰ De aktuella reglerna om företräddaransvar har därför till viss del analyserats utifrån flera juridiska perspektiv. Exempelvis har begreppen uppsåt och grov oaktsamhet delvis behandlats utifrån ett straff- och skatterettsligt perspektiv. Till viss del har även subjektiva krav som följer av ansvarsregler från båda disciplinerna berörts. Genom metodansatsen har en jämförande analys kunnat utföras. Förutom straffrättsliga regler har vissa aktiebolags- och insolvensrättsliga regler beaktats, vilket bringat en bredare förståelse för företräddaransvarsregelverket. I vissa delar har uppsatsen således inslag av ett *multidisciplinärt förhållningssätt*.³¹ Metoden har möjliggjort en analys av bl.a. likheter och skillnader, vilket fått betydelse för resonemangen de lege ferenda.

Materialvalet har gjorts med bakgrund av uppsatsens syfte och frågeställningar. Uppsatsen behandlar bl.a. material som rör båda ansvarsbestämmelserna i 59 kap. 12–13 §§ SFL, dvs. ansvar för underlåtenhet att göra skatteavdrag m.m. eller att betala föreskriven skatt. Emellertid har jag identifierat att det tycks vara 13 § som ger upphov till flest problem bl.a. med hänsyn till att bestämmelsen omfattar skatter och avgifter som företrädare ofta i praktiken blir ansvariga för.³² I forskningen torde det betonas att det är den subjektiva bedömningen som avser underlåtenheten att betala skatten som är mest bekymmersam.³³ Sammantaget har det varit motiverat att ägna 13 § särskild uppmärksamhet. Ansvarsbestämmelsen i 12 § har fortfarande relevans bl.a. eftersom ansvaret är konstruerat med samma subjektiva rekvisit som 13 §. Därtill var det personliga ansvaret för gärningarna tidigare reglerat i samma bestämmelse.³⁴

Eftersom begreppen grov oaktsamhet och särskilda skäl inte definieras i lagen har förarbetsuttalanden granskats tillsammans med praxis. Mängden praxis som behandlar företräddaransvar är riklig, svåröverskådlig och sträcker sig långt tillbaka i tiden. Det beror inte minst på att bestämmelser om företräddaransvar har funnits sedan 1960-talet samt att lagstiftaren valt att inte närmare precisera rekvisiten vars uppfyllnad aktualiseras vid tillämpning av företräddaransvar enligt 59 kap. 12–13 och 15 §§ SFL.³⁵

För att identifiera praxis av relevans och åstadkomma ett lämpligt urval har doktrinen utgjort ett hjälpmedel. Simon-Almendals monografi från 2015 bestående av en studie av företräddaransvaret har haft betydelse för arbetet.³⁶ Även kritiken som hon riktat mot ansvaret har omnämnts på flera ställen i uppsatsen. Härvid bör Persson Österman och Svernlövs framställningar också benämnas.³⁷ Deras synpunkter har varit intressanta när företräddaransvaret har studerats i ett rättssäkerhetsperspektiv. Det finns dock en svaghet med materialet då det på senare tid kommit vägledande prejudikat som bidragit till rättsutvecklingen. Det

³⁰ Ledning för metoden har tagits av Simon Almendal 2005, Simon-Almendal 2015 och Nordklint.

³¹ Simon-Almendal 2015, s. 19 f.

³² Jfr SOU 2020:60 s. 78, 143 och 269 f.

³³ Simon-Almendal 2015, s. 50 f. och 57 ff.

³⁴ Simon-Almendal 2015, s. 50 och 63 f. Detta berörs närmare i avsnitt 2.2.2 nedan.

³⁵ SOU 2020:60 s. 45 f. och Simon-Almendal 2015, s. 25 ff.

³⁶ Simon-Almendal 2015.

³⁷ Persson Österman & Svernlöv 2013 och Persson Österman & Svernlöv SN 2014.

finns därför en risk att doktrinen inte längre representerar en helt rättvisande bild.³⁸

Rättssäkerhet är ett vitt och omdiskuterat begrepp. I syfte att identifiera vad som kan anses känneteckna grundläggande rättssäkerhetskrav har i huvudsak doktrin använts. För att exemplifiera framställningar som har varit av betydelse kan nämnas de som är författade av Hultqvist, Nordklint respektive Fast Lappalainen.³⁹ Deras framställningar har behandlat rättssäkerhetsfrågor utifrån ett skatterättsligt perspektiv som varit passande för min analys av företrädaransvaret.

1.5 Disposition

Uppsatsen är indelad i 7 kapitel. Dispositionen ser ut på följande sätt.

Kapitel 2 inleds med en kortfattad beskrivning av reglerna om företrädaransvar, dess syfte och generella utgångspunkter. Här till sammanfattas viktiga rättssäkerhetsfrågor som reglerna ger upphov till. Därefter redogörs för företrädaransvarets utveckling och bakgrund. Redogörelsen mynnar sedan ut i en beskrivning av de utredningar som gjorts av företrädaransvaret på senare tid. Slutligen redogörs för rättssäkerhetsbegreppet i syfte att föra in rättssäkerhetsperspektivet i den följande analysen.

I *kapitel 3* presenteras och undersöks ansvarsreglerna enligt 59 kap. 12–13 §§ SFL. Först berörs ansvarsförutsättningarna vad gäller betalningsansvarets inträde och begreppet företrädare. Därefter behandlas de subjektiva rekvisiten, vilket utgör kapitlets huvudfokus. Därtill analyseras reglernas tillämpning avseende de subjektiva rekvisiten i ett rättssäkerhetsperspektiv.

I *kapitel 4* undersöks regeln om befrielse från betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL och vad som utgör särskilda skäl. Dessutom analyseras reglernas tillämpning i förhållande till rättssäkerhet. Kapitlet avslutas med sammanfattande kommentarer varav några utgör en samlad analys av företrädaransvarsreglerna för att på ett mer helhetligt plan knyta an till rättssäkerheten.

I *kapitel 5* diskuteras om en förändring av ansvarsregeln i 59 kap. 13 § SFL beträffande de subjektiva rekvisiten kan stärka rättssäkerheten. Denna diskussion tar avstamp i Företrädaransvarsutredningens lagförslag. Det lagda förslaget är att förtydliga rekvisitet grov oaktsamhet.

I *kapitel 6* diskuteras om en förändring av befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL kan stärka rättssäkerheten. Även denna diskussion tar avstamp i Företrädaransvarsutredningens lagförslag. Det lagda förslaget avser att befrielseregeln ska utvidgas genom ett oskälighetsrekvisit samt ha exemplifierande befrielsegrunder.

I det avslutande *kapitel 7* presenteras kommentarer, sammanfattande reflektioner och slutsatser de lege ferenda.

³⁸ En annan sak är att de åsikter som framförts i doktrinen kan ha förändrats eftersom författarna kan vara av en annan åsikt i dag. I uppsatsen har dock hänvisats till åsikterna som om det vore författarnas nuvarande inställning.

³⁹ Hultqvist 1995, Hultqvist SvSKT 1996, Hultqvist 2015, Nordklint, Fast SN 2011 och Fast Lappalainen 2019.

2 Företrädaransvar och rättssäkerhet

2.1 Inledning

Företrädaransvaret kan betraktas som ett speciellt ansvar som utkrävs inom ramen för skatteförfarandet.⁴⁰ För att en företrädare ska kunna bli solidariskt ansvarig förutsätts att denne uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala skatten. Det är dock bolaget som är primärt betalningsansvarig för skatten. Även fast den skatt som företrädaren kan bli betalningsskyldig för inte är av skattekaraktär i vanlig mening, då bolaget är det egentliga skattesubjektet, behandlas beloppet som företrädarens skatt vid skatteförfarandet. I grunden är syftet att säkra statens skattefordringar. Man kan emellertid få ett intryck av att det härvid råder ett spänningsförhållande, mellan å ena sidan det allmännas behov av verktyg för att säkra skatten och å andra sidan behovet av att företrädaransvaret är rättssäkert.⁴¹

Detta kapitel syftar till att beskriva företrädaransvaret och dess bakgrund samt utveckling i förbindelse till viktiga rättssäkerhetsaspekter. Syftet är också att redogöra för rättssäkerhetsbegreppet och vad som menas med rättssäkerhet när reglernas tillämpning om företrädaransvar analyseras.

I *avsnitt 2.2* redogörs för utvecklingen av företrädaransvaret. Avsnittet inleds med allmänna utgångspunkter genom en kort beskrivning av företrädaransvaret i sin nuvarande utformning och en redogörelse av det huvudsakliga syftet med bestämmelserna. I korthet berörs även några rättssäkerhetsfrågor kopplade till ansvaret. Därefter behandlas företrädaransvarets bakgrund och historik i syfte att förstå dagens företrädaransvar. I förlängningen syftar avsnittet även till att förstå grunden till de betänkligheter med avseende på rättssäkerhet som ansvaret inger. Avsnittet avslutas med en kort redogörelse av de utredningar som på senare tid gjorts om företrädaransvaret. Därefter behandlas rättssäkerheten i *avsnitt 2.3*. Där utvecklas några potentiella rättssäkerhetsproblem med ansvaret och en fördjupning görs avseende rättssäkerhetsbegreppet i syfte att precisera hur det används i den följande analysen. Avslutningsvis ges sammanfattande kommentarer i *avsnitt 2.4*.

⁴⁰ SOU 2020:60 s. 43.

⁴¹ Jfr t.ex. Simon-Almendal SN 2017, s. 211 ff. och Persson Österman & Svernlöv SN 2014, s. 53.

2.2 Företrädaransvarets bakgrund och utveckling

2.2.1 Företrädaransvaret och allmänna utgångspunkter

Reglerna om företrädaransvar innebär i princip att om en företrädare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte gjort skatteavdrag eller betalat en skatt är företrädaren solidariskt med den juridiska personen skyldig att betala skatten enligt 59 kap. 12–13 §§ SFL. Om det finns särskilda skäl kan företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 15 § SFL. Det är förvaltningsrätten som beslutar om företrädaransvar efter ansökan av Skatteverket enligt 59 kap. 16 § SFL. En företrädare som har betalat en juridisk persons skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet enligt 59 kap. 21 § SFL. Skatteverket får även träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten, om det inte med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt enligt 59 kap. 19 § SFL.

Reglerna om företrädaransvar måste förstås mot bakgrund av bestämmelsernas syfte, alltså att skapa förutsättningar för att förhindra att bolag utnyttjas mer eller mindre medvetet för att låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.⁴² Av praxis framgår att det huvudsakliga syftet med reglerna är att så långt möjligt säkra statens skattefordringar på områden där frihet från personligt betalningsansvar kan försvåra indrivandet av dessa.⁴³ Ibland framhålls det att företrädaransvaret utgör ett ansvarsgenombrott, eftersom ansvaret kan åsidosätta den principiella utgångspunkten som framgår av 1 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) [cit. ABL] att aktieägarna inte är personligen betalningsansvariga för bolagets förpliktelse.⁴⁴ Eftersom ägar- och ledarrollen ofta sammanfaller i fåmansbolag kan företrädaransvar komma att träffa aktieägarna; trots att det principiellt sett inte är fråga om något ansvarsgenombrott för dessa.⁴⁵

Att företrädaransvaret inte ska betraktas som oförutsebart och godtyckligt – därmed rättsosäkert – är lika angeläget som det är för det allmänna att kunna säkra sina skattefordringar. Företrädaransvaret har likväl kritiserats för att vara rättsosäkert. De rättssäkerhetsfrågor som brukar lyftas fram när företrädaransvaret kommer på tal är grundade i denna kritik. Det är främst företrädaransvarsbestämmelsernas utformning och tillämpning i domstolar som har kritiserats.⁴⁶ Särskilt har tolkningen och tillämpningen av rekvisitet grov oaktsamhet kritiserats för att vara schablonmässig, mekanisk och alltför onyanserad. Kritik har också riktats mot befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL och hur den tillämpas. Det har gjorts gällande att befrielseregeln inte lämnar någon vägledning för vad som utgör särskilda skäl samt att dess tillämpning är alltför hård och onyanserad.⁴⁷

⁴² SOU 1965:23 s. 181.

⁴³ Se t.ex. HFD 2016 ref. 60.

⁴⁴ Se t.ex. Löfgren m.fl., s. 117.

⁴⁵ SOU 2020:60 s. 49.

⁴⁶ Simon-Almendal SN 2021, s. 63.

⁴⁷ Se bl.a. Simon-Almendal 2015, s. 97 och s. 230 f.

2.2.2 Företrädaransvarets bakgrund och historik

Den första bestämmelsen om företrädaransvar infördes 1968.⁴⁸ Bestämmelsen fanns i 77 a § uppbördsförordningen (1953:272) [cit. UF] och löd:⁴⁹

”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.” [markerad med min kursivering]

Skälen för införandet kunde härledas till NJA 1957 s. 757 I–II där Högsta domstolen (HD) hade konstaterat att en företrädare, som dömts till straffansvar för det dåvarande brottet som straffade underlåtenhet att betala innehållen skatt på anställdas löner till det allmänna, inte kunde påföras ett skadeståndsansvar till staten.⁵⁰ Det var således inte möjligt för staten att erhålla en ekonomisk kompensation motsvarande den innehållna skatten.

Tillkomsten av företrädaransvaret motiverades bl.a. av att det inte fanns många möjliga förfaranden att i annat fall göra en bolagsföreträdare ansvarig för oredovisad skatt.⁵¹ Detta ansågs som en allvarlig brist, särskilt beträffande fåmansbolagen. Det framfördes att dessa ofta fortsatte sin verksamhet långt efter den tidpunkt som de, enligt aktiebolagslagstiftningen, borde ha trätt i likvidation eftersom aktiekapitalet gått förlorat. När bolagen slutligen försattes i konkurs hade inte sällan konstaterats att tidigare skulder till enskilda fordringsägare betalats eller i vart fall uppgick till obetydliga belopp i jämförelse med skatteskulderna. Man hade därvid inte kunnat undgå att dra slutsatsen att bolagsformen mer eller mindre medvetet utnyttjats för att så långt som möjligt övervältra verksamhetskostnaderna på det allmänna. Det förelåg en misstanke om att det som egentligen skulle betalats i skatt använts som riskkapital i bolaget.

I förarbetena markerades att företrädaransvaret inte skulle ses som en straffsanktion.⁵² I stället var det endast fråga om att skapa en möjlighet för det allmänna att kunna ålägga en företrädare ett solidariskt ekonomiskt ansvar för innehållen källskatt som underlåts att betalats in. Utformningen av företrädaransvaret styrdes av det straffrättsliga ansvaret som fanns för motsvarande gärning.⁵³ Således grundade sig ansvaren på samma subjektiva rekvisit. Prövningen av de subjektiva förutsättningarna för företrädaransvar gjordes på samma sätt som förutsättningarna för straff. Mål om företrädaransvar enligt 77 a § UF drevs av åklagare i samband med det straffrättsliga åtalet och prövningen gjordes i allmän domstol.

⁴⁸ För en fullständig redogörelse för bakgrunden hänvisas till Simon-Almendal 2015, s. 25 ff.

⁴⁹ Prop. 1967:130 s. 25 och 130 f. samt SOU 1965:23 s. 181 ff.

⁵⁰ Straffansvaret fanns i 80 § 1 mom. 2 st. UF och kriminaliserade att en arbetsgivare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala den skatt som dragits av. Betalningsbrottet flyttades till 81 § UF i samband med skattebrottslagens tillkomst 1971, se prop. 1971:10 s. 38 f.

⁵¹ Prop. 1967:130 s. 129 ff. och SOU 1965:23 s. 181 ff.

⁵² Prop. 1967:130 s. 131.

⁵³ Prop. 1967:130 s. 129 ff. och SOU 1965:23 s. 181 ff.

Under behandlingen i riksdagen, inför att företrädaransvaret infördes, framhöll bevillningsutskottet att inga allvarigare invändningar från rättssäkerhetssynpunkt kunde riktats mot bestämmelsen om företrädaransvar.⁵⁴ Därtill anförde utskottet att ansvaret kunde jämkas eller efterges när särskilda skäl förelåg, vilket ansågs godtagbart från rättssäkerhetsmässig synpunkt. Vad som utskottet eller utredningen avsåg med särskilda skäl uppgavs dock inte.

I de vägledande rättsfallen NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I–II prövade HD vad som krävdes för att undgå straffansvar för betalbrottet enligt UF när de underlåtna betalningarna berodde på obestånd.⁵⁵ För att inte påföras ansvar uttalade domstolen att företrädaren var skyldig att, innan beloppet skulle inbetalas, *vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärs intressen*. Om sådana åtgärder vidtagits hade företrädaren inte förfarit grovt oaktsamt.

Därefter har denna bedömning följts av domstolarna och getts samma innehåll även vid företrädaransvar.⁵⁶ Dessutom har bedömningen till stor del präglat tidigare lagförslag. Alltsedan dess har gällt att för att en företrädare med säkerhet ska undgå att betraktas som grovt oaktsam bör hon eller han, innan skatten eller avgiften förfallit till betalning, ha vidtagit åtgärder för att avveckla bolagets skulder.

År 1974 fick UF en ändrad rubrik och benämndes i stället som uppbördslagen [cit. UBL].⁵⁷ En tid senare uppmärksammades att flera straffbestämmelser kunde aktualiseras vid brott mot skattereglerna, däribland bestämmelser i UBL samt skattebrottslagen (1971:69) [cit. SkBrL]. Regelkomplexet var svåröverskådligt. År 1996 flyttades därför straffbestämmelserna i 79–81 §§ UBL till 6–7 §§ SkBrL.⁵⁸ Genom en reform 1997 ersattes UBL av skattebetalningslagen (1997:483) [cit. SBL].⁵⁹ Då avkriminaliserades även betalbrottet.⁶⁰

I propositionen till SBL framhölls att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden var mera utsatt än andra borgenärs ställning.⁶¹ Det uttalades att staten hade begränsade möjligheter att i förväg säkerställa fordringarna på det sätt som görs på kreditmarknaden samtidigt som beloppen uppgick till stora summor. Detta motiverade varför betalningsansvaret för företrädare behölls.

Vid införandet av SBL ersattes de subjektiva rekvisiten i företrädaransvarsregleringen med en omarbetsning till objektiva rekvisit. Förändringen motiverades

⁵⁴ Utskottet med undantag för vissa reserver uttalade detta, se BevU 1967:53 s. 61 och 69 ff. I dag aktualiseras även andra aspekter för lagstiftningens rättsliga rationalitet och legitimitet. Lagarna ska bl.a. vara förutsebara, se Wahlgren, s. 61.

⁵⁵ Med obestånd eller insolvens avses, enligt 1 kap. 2 § 2 st. konkurslagen (1987:672), att gäldenären inte rätteligen kan betala sina skulder och att denna oförmåga inte endast är tillfällig.

⁵⁶ SOU 2020:60 s. 68 och 180. Löfgren m.fl., som menar att ansvaret är strängt, anser att HD:s bedömning i målen utgör grunden för deras uppfattning, se Löfgren m.fl., s. 125 f.

⁵⁷ SFS 1974:771, se prop. 1974:132.

⁵⁸ Prop. 1995/96:170 s. 119 ff. och 167. Till skattebetalningsbrott samt skatteredovisningsbrott.

⁵⁹ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 460 ff.

⁶⁰ Bakgrunden till förslagens uppgavs vara att företrädaransvaret enligt 77 a § UBL hade en tillräckligt avhållande effekt, se SOU 1995:10 s. 252 ff. Jfr prop. 1995/96:170 s. 125 ff.

⁶¹ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 446.

av en vilja att göra regleringen mer tydlig och lättillämpad för de enskilda.⁶² Skälen var också att avkriminaliseringen av betalbrottet medförde att kopplingen som funnits mellan betalningsskyldigheten och straffansvaret skulle försvinna, därmed även motivet som styrde utformningen av de subjektiva rekvisiten. Det betonades att ändringen inte skulle innebära någon ändring i sak.⁶³ Regeln om företrädaransvar fick sin placering i 12 kap. 6 § SBL och hade följande 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.

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 borgenärs intressen.

[...]

Om det finns *särskilda skäl*, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt denna paragraf.” [markerad med min kursivering]

Utformningen innebar att en företrädare som huvudregel var betalningsskyldig men befriades från ansvar om han eller hon före skattens förfallodatum hade vidtagit sådana åtgärder som stadgades.⁶⁴ För att uppnå lagstiftningens syfte fick även vissa omständigheter, som ditintills hade beaktats vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten, i stället beaktas vid bedömningen av om det fanns skäl att medge befrielse.⁶⁵

Avsikten med omarbetningen var inte att skärpa eller utvidga ansvaret.⁶⁶ Trots det uttalade HD i NJA 2000 s. 132 att lagändringen i praktiken kunde medföra att företrädare i större utsträckning blev betalningsskyldiga.⁶⁷ Rättsfallet ledde till att en utredning fick i uppdrag att bl.a. undersöka om reglerna i SBL behövde omformuleras för att se till att företrädare inte blev ansvariga i större omfattning än vad som tidigare gällde.⁶⁸ De subjektiva rekvisiten återinfördes 2003 i syfte att

⁶² För att åstadkomma det skulle förutsättningarna för ansvar uttryckas i objektiva termer, i stället för sådana förutsättningar vars innebörd innehåller ”mera svårfångade begrepp och subjektiva förutsättningar så som avsikt, syfte, uppsåt och liknande”, se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 450 ff.

⁶³ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 451 ff. Kritik riktades mot omarbetningen och bl.a. anmärktes att förändringen torde medföra en skärpning av företrädaransvaret.

⁶⁴ Det sistnämnda ansågs uttrycka innebörden av de subjektiva rekvisiten. Sammantaget att företrädaren skulle gjort allt vad som rimligen kunde krävas av denne för att skydda samtliga borgenärer. Det kunde ha skett genom att en ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion getts in i tid, se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 453.

⁶⁵ Det kunde t.ex. bli aktuellt om en styrelseledamot inte haft anledning att misstänka att bolagets skatteförpliktelser inte skulle komma att fullgöras med hänvisning till NJA 1974 s. 297, se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 600 f. Se även Simon-Almendal 2015, s. 91.

⁶⁶ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 453 och s. 600.

⁶⁷ HD fann att det tydde på att ändringen inneburit en ansvarsskärpning i jämförelse med 77 a § UBL. Därför kunde den inte tillämpas retroaktivt med hänsyn till förbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF.

⁶⁸ Dir. 2000:89.

återställa det tidigare rättsläget.⁶⁹ Därtill flyttades företrädaransvarsmålen från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol.

År 2012 trädde SFL i kraft. Reglerna om företrädaransvar överfördes i stort sett oförändrade, men med skillnaden att huvudbestämmelserna numera återfinns i 59 kap. 12–13 §§ SFL.⁷⁰ En annan skillnad var att det infördes ett uttryckligt personligt betalningsansvar i 59 kap. 12 § SFL också för den som underlåter att göra en anmälan enligt 10 kap. 14 § SFL, dvs. anmäla till Skatteverket att ett godkännande för F-skatt används i ett uppenbart anställningsförhållande.⁷¹

2.2.3 Utredningar om företrädaransvaret på senare år

På senare tid har olika delar av företrädaransvarsregelverket utvärderats. År 2015 tillkännagav riksdagen för regeringen att regelverket snarast borde ses över för att utreda om rättstillämpningen blivit för hård och om bestämmelserna borde ändras för att bl.a. öka rättssäkerheten och förutsebarheten.⁷² Samma år fick Skatteverket i uppdrag att bl.a. redogöra för hur myndigheten beaktade befrielseregeln.⁷³ Skatteverkets arbete presenterades i en promemoria.⁷⁴ Där anfördes att den höga bifallsfrekvensen avseende företrädaransvarsmål kunde förklaras av att myndigheten gör en egen prövning och tar bort de ärenden där det är tveksamt huruvida ansvarsförutsättningarna är uppfyllda. Återstoden är därför sådana som resulterar i en ansökan till förvaltningsrätten. Skatteverket anförde även att företrädaransvaret är ett viktigt verktyg för att motverka ekonomisk brottslighet.

Regeringen gav 2017 Statskontoret i uppdrag att se över reglerna om företrädaransvar.⁷⁵ Dock omfattade uppdraget i princip endast befrielseregeln och anstånd. Syftet var samma som 2015, dvs. rättssäkerheten stod ännu en gång i fokus.⁷⁶ Statskontoret anförde i sin rapport att befrielsegrunderna behöver förtydligas för att tydligare avspegla lagstiftarens intentioner.⁷⁷

Båda uppdragen var tämligen begränsade i jämförelse med riksdagens tillkännagivanden. Sålunda efterfrågade flera röster en bredare översyn av regelverket.⁷⁸ År 2019 gavs en utredning, med f.d. justitierådet Christer Silfverberg som särskild utredare, i uppdrag att göra en mer övergripande översyn som resulterade i Företrädaransvarsutredningen. Utredningen uppdrogs bl.a. att överväga behovet av lagändringar, särskilt bestämmelserna med de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12–

⁶⁹ Prop. 2002/03:128 s. 23 ff. Se även SOU 2002:8 s. 95 ff. Utredningen föreslog andra subjektiva rekvisit än uppsåt och grov oaktsamhet. Regeringen uttryckte visst stöd för förslaget men fann att övervägande skäl talade för att de tidigare subjektiva rekvisiten skulle återinföras.

⁷⁰ Således delades företrädaransvaret i 12 kap. 6 § SBL upp på två bestämmelser.

⁷¹ Prop. 2010/11:165 Del 1 s. 505 ff. och Del 2 s. 1005 f.

⁷² Bet. 2014/15:SkU20 p. 7 och rskr. 2014/15:169.

⁷³ Fi2015/02473/S3 och Fi2015/04393/S3.

⁷⁴ Skatteverkets promemoria 2015, s. 5 ff.

⁷⁵ Jfr bet. 2017/18:SkU12 p. 12 och rskr. 2017/18:202.

⁷⁶ Fi2015/02473/S3, Fi2015/04393/S3 och Fi2017/03428/S3.

⁷⁷ Statskontorets rapport 2018:14, s. 7 ff. Dessutom föreslog Statskontoret att lagtexten skulle ändras till att befrielse ska medges om ”det finns skäl för det”, i stället för dagens lydelse ”om det finns särskilda skäl”.

⁷⁸ Se t.ex. Kristoffersson & Larsson SN 2019 och Ondrasek Olofsson & Abdali SvSkT 2019.

14 §§ SFL och befrielse från betalningsskyldighet i 59 kap. 15 § SFL.⁷⁹ I huvudsak föreslog Företrädaransvarsutredningen tre ändringar i SFL.⁸⁰ Lagändringarna föreslogs att träda i kraft den 1 januari 2022.

2.3 Rättssäkerhet

2.3.1 Aktuella rättssäkerhetsfrågor gällande företrädaransvar

Diskussionen om rättssäkerhetsbegreppet och dess innebörd har pågått länge. I samband med att rättsstatsbegreppet växte fram på 1800-talet började rättssäkerhet att diskuteras.⁸¹ Vad som anses känneteckna en rättsstat är bl.a. att staten är skyldig att följa gällande rätt och att garantier finns mot maktmissbruk. Många håller troligtvis med om att begreppet består av ett antal principer som grundar sig på intresset att skydda enskilda individer mot orättvisa och felaktig maktutövning.⁸² Detta är framträdande vid myndighetsutövning mot enskilda, framför allt vid ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Rättssäkerhet är därför en viktig aspekt inom skatterätten, särskilt med beaktade av skatterättens starka bundenhet till legalitetsprincipen.⁸³

Att definiera innebörden av rättssäkerhet är däremot inte alldeles enkelt, eftersom begreppet rättssäkerhet inte har någon klar och entydig betydelse.⁸⁴ Inte heller har begreppet en allmänt accepterad definition. Det kan bl.a. förklaras av att begreppet inte är statiskt och innehåller många skilda aspekter.⁸⁵ Stening beskriver begreppets diffusa innebörd som ”den berömda elefanten som är svår att definiera men lätt att känna igen när man ser den”.⁸⁶ Han framhåller att det ofta är enklare att avgöra när ett förhållande präglas av bristande rättssäkerhet jämfört med att definiera vad rättssäkerhet är.

De rättssäkerhetsfrågor som brukar lyftas fram när företrädaransvaret kommer på tal har inledningsvis nämnts i avsnitt 2.2.1. I huvudsakliga drag har det gjorts gällande att företrädaransvarsregelverket genom utvecklingen i praxis har kommit att träffa utanför sitt ursprungliga syftemål, att de subjektiva rekvisiten har fyllts med ett för skatterätten systemfrämmande straffrättsligt innehåll och att det finns små möjligheter till lindring av ansvaret i form av befrielse.⁸⁷ Kritik har bl.a. riktats mot befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL att den inte lämnar vägledning för rättstillämpningen om vad som utgör särskilda skäl och att den tillämpas

⁷⁹ Dir. 2019:74

⁸⁰ SOU 2020:60 s. 18 ff.

⁸¹ Prop. 1993:94:151 s. 69 f. För vidare läsning av begreppet rättsstat hänvisas till Fast Lappalainen 2019, s. 68 ff.

⁸² Se t.ex. SOU 1993:62 s. 75 f., Nordklint, s. 58 och Tikka, s. 7 ff.

⁸³ Här tar rättssäkerheten främst sikte på de enskildas säkerhet, se SOU 1993:62 s. 76. Rättssäkerhet är likväl en viktig fråga för lagstiftaren, domstolarna och Skatteverket, jfr Nordklint, s. 58 f.

⁸⁴ Fast Lappalainen 2019, s. 69 ff.

⁸⁵ Prop. 1993:94:151 s. 69.

⁸⁶ Stening, s. 86.

⁸⁷ Se Simon-Almendal 2015, s. 232.

för restriktivt.⁸⁸ Kritiken har även gällt att det i praktiken inte görs en självständig och individualiserad prövning av de subjektiva rekvisiten, utan att domstolen stämmer av vad företrädaren gjort respektive inte gjort vid skatternas förfalldatum, dvs. att prövningen går ut på en avstämning mot ett antal objektiva faktorer.⁸⁹ Det hävdas att domstolarna inte vidtar någon allsidig och nyanserad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Detta anses vara grunden till en utveckling att företrädaransvaret har närmat sig ett strikt ansvar, eller i vart fall ett presumtionsansvar vid underlåtelse att vidta verksamma avvecklingsåtgärder senast dagen före skattens förfallodag.

Det går dock inte att se varje rättssäkerhetsaspekt som en isolerad företeelse, utan aspekterna måste sättas in i sitt sammanhang där även andra krav måste vägas in.⁹⁰ Effektivitet och rättssäkerhet upplevs inte sällan som två motstridiga principer.⁹¹ Eftersom beskattningen är en ingripande åtgärd i den enskildes ekonomi med betydande konsekvenser finns en risk att vissa undandrar sig att fullgöra sin beskattningsskyldighet enligt lag. Det är av den anledningen viktigt att det allmänna har verktyg för att kunna säkerställa att fastställda skatter blir betalda, inte minst av effektivitetsskäl. Så som nämnts bör företrädaransvaret ses som ett betydelsefullt verktyg för staten.⁹² Eftersom reglerna är av ingripande karaktär måste bestämmelserna ha precision för att de inte ska komma till användning på ett sätt som kan betraktas som oförutsebart eller godtyckligt.⁹³

2.3.2 Rättssäkerhet inom beskattningen och legalitetsprincipen

För att möjliggöra ytterligare precisering av rättssäkerhetsbegreppet bör det förstås utifrån ett avgränsat sammanhang; i det här fallet en skatterättslig kontext. Sterzel anför några grundläggande regler och principer som han menar är viktiga för Sverige som en rättsstat och som har betydelse för rättssäkerhetsbegreppet.⁹⁴ Nordklint anser att tre av dessa principer, legalitetsprincipen, likhetsprincipen och objektivitetsprincipen, är av särskild betydelse för rättssäkerhetsbegreppet i skatteprocessen. Dessutom håller hon med Frändberg som betonar att förutsebarhet är ett grundvärde för begreppet.⁹⁵ Nordklint menar att gemensamt för principerna är strävan efter att undvika godtycklig rättstillämpning och att lika fall ska bedömas lika, dvs. någon form av tanke på rättvisa.⁹⁶

⁸⁸ Se bl.a. Simon-Almendal 2015, s. 97 och s. 230 f. Se även Simon-Almendal SN 2017, s. 656 och Simon-Almendal SN 2021, s. 60.

⁸⁹ Se t.ex. Persson Österman & Svernlöv 2013, s. 5 och 74, Persson Österman & Nyquist SvSkT 2009, s. 95, Simon-Almendal 2015, s. 106 ff. och 228 ff. samt Persson Österman 2017, s. 13 f.

⁹⁰ Nordklint, s. 69.

⁹¹ Se t.ex. SOU 1993:62 s. 79 och Zimmer, s. 27 ff.

⁹² Se avsnitt 2.2.1 och 2.4.

⁹³ Jfr SOU 1993:62 s. 83 ff.

⁹⁴ Sterzel, s. 109 ff.

⁹⁵ Nordklint, s. 59 samt Frändberg, s. 284 och s. 288 f.

⁹⁶ Nordklint betonar dock att rättssäkerhet inte är vad enskilde individen uppfattar som rättvist eller vad som är en rättvis skattefördelning. Rättvisan ska betraktas som något större, allmängiltigt för gemene man, se Nordklint, s. 59.

Fast Lappalainen anser att det finns en övergripande rättssäkerhetsprincip.⁹⁷ Principen preciseras med stöd av flera grundläggande rättssäkerhetsprinciper. För skatterättens vidkommande avser det t.ex. kraven på förutsebarhet och legalitet, likhet och rättvisa samt nödvändighet, behov och proportionalitet. Alla dessa principer är grundläggande vid rättsligt beslutsfattande. Min uppfattning överensstämmer i huvudsak med Fast Lappalainens eftersom jag menar att rättssäkerhet består av en stor mängd aspekter, som ibland kan uttryckas som principer eller krav, vars aktualitet varierar beroende på sammanhanget.

Hultqvist menar även att rättssäkerhetsbegreppet har en tydlig förankring i förutsebarhetskravet.⁹⁸ Hultqvist betonar dessutom att begreppet handlar om skyddet för den enskildes personliga integritet vid statlig maktutövning.⁹⁹ Med andra ord syftar rättssäkerhetsbegreppet generellt på sådana rättsliga åtgärder som avser att förhindra godtycklig och alltför långtgående statlig maktutövning. I det avseendet delar jag Hultqvists uppfattning.

En rättssäkerhetsaspekt som ligger nära kravet på förutsebarhet är likhetsprincipen.¹⁰⁰ Den framgår av 1 kap. 9 § RF som stadgar att domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen. Likhetsprincipen riktar sig i det avseendet främst mot rättstillämparen och främjar likformighet samt att beskattningen är konsekvent och förutsebar.

När begreppet rättssäkerhet används inom skatterätten är det vanligt att associera till legalitetsprincipen. Principen är delvis grundlagsfäst och många torde vara ense om att den är grundläggande för det skatterättsliga rättssäkerhetsbegreppet.¹⁰¹ Legalitetsprincipen utgör de yttersta ramarna för tolkning och tillämpning av skattelag.¹⁰² Man kan säga att ytterst säkerställs enskildas frihet från godtycke genom legalitetsprincipen. Den innebär bl.a. att myndigheter och domstolar ska ha lagstöd för olika ingripanden mot de enskilda liksom att rättsskipningen ska vara förutsebar för de enskilda.¹⁰³ Legalitetsprincipen framgår på olika ställen i RF. Beroende på om man åsyftar legalitet från ett materiellt eller processuellt perspektiv får principen en varierad innebörd. Legalitetsprincipen framgår dels av 2 kap. 10 § 2 st. RF och ger uttryck för det s.k. föreskriftskravet eller *lex scripta*-kravet.¹⁰⁴ Den allmänna legalitetsprincipen som framgår av 1 kap. 1 § 3 st. RF stadgar att den offentliga maktutövningen ska ha stöd i lag.¹⁰⁵ I 5 § 1 st. förvaltningslagen (2017:900) [cit. FL] betonas även viken av legaliteten i förvaltningsförfarandet. I ett vidare perspektiv ges uttryck för ett krav att Skatteverket

⁹⁷ Fast Lappalainen 2019, s. 337.

⁹⁸ Hultqvist SvSkT 1996, s. 763.

⁹⁹ Hultqvist SvSkT 1996, s. 763.

¹⁰⁰ Lodin m.fl., s. 606 och Nordklint, s. 64 f.

¹⁰¹ Se t.ex. SOU 1993:62 s. 78 f., Nordklint, s. 62, Hultqvist 1995, s. 3 och Pahlsson 2018, s. 92 f.

¹⁰² Nordklint, s. 62. Jfr Hultqvist 1995, s. 2.

¹⁰³ Simon Almendal 2005, s. 56 f.

¹⁰⁴ För skatterättens vidkommande uttrycks kravet på lagstöd genom sentensen ”nullum tributum sine lege”, se Simon-Almendal SN 2020, s. 38. Se även 8 kap. 3 § RF där det framgår att skatt ska uttas och straff ådömas på basis av föreskrift som meddelats genom lag.

¹⁰⁵ Lodin m.fl., s. 601.

ska påföra skatt när lagen så stadgar.¹⁰⁶ Förutom föreskriftskravet brukar man mena att legalitetsprincipen innehåller tre andra aspekter, ett analogiförbud, ett retroaktivitetsförbud och ett krav på förutsebarhet eller klarhet.¹⁰⁷

Sammantaget, utifrån min tolkning av det skatterättsliga rättssäkerhetsbegreppet, menar jag att det som är av särskild betydelse vid en analys av företrädarsvarsreglerna kretsar främst kring fyra aspekter. Den första aspekten är *likabehandling*. Den andra aspekten är *proportionalitet*, dvs. att inskränkningen inte får gå längre än vad som krävs för att uppnå dess syfte samt att det råder balans mellan fördelarna för det allmänna och de nackdelar som en viss åtgärd innebär för den enskilde. Den tredje aspekten är *förutsebarhet*, bl.a. att lagen är utformad på ett sådant sätt att det är möjligt att förutse hur lagen kommer att tillämpas. Den fjärde aspekten, *legitimitet* och *förbindande av godtycke*, hör även ihop med den tredje aspekten. Exempelvis handlar det om att lagen ska tillämpas på ett kontrollerbart sätt och att lagen ska vara klar och tydlig. Lagen får sålunda inte vara så generell eller svävande till sin utformning så den lämnar utrymme för stort godtycke. Vid det motsatta förhållandet är rättstillämpningen inte förutsebar och riskerar då att förlora den legitimitet som krävs för att medborgarna ska fästa sin tillit till rättssystemet. Därtill är det för legitimiteten viktigt att rättsliga beslut inte utgör godtyckliga resultat av en fri tillämpning. Av det sagda följer att legalitetsprincipen utgör en central del av begreppet.

2.3.3 Förutsebarhet vid beskattning m.m.

Förutsebarhet är en av många viktiga aspekter av rättssäkerheten.¹⁰⁸ Fast Lappalainen understryker att förutsebarhet är en av de mest grundläggande principerna i en rättsstat.¹⁰⁹ Detta motiveras av att oförutsedd beskattning kan få ingripande ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige.¹¹⁰ Vad som förutsebarhet mer precist avser är dock omdiskuterat.¹¹¹ En del av begreppet är direkt kopplat till föreskriftskravet.¹¹² Frändberg anför att rättssystemet ska tillhandahålla klara, tydliga och pålitliga svar på rättsliga frågor, vilket relaterar till föreskriftskravet.¹¹³

Påhlsson framhåller att förutsebarhetskravet innebär att en bestämmelse inte får vara hur vag som helst, utan att lagtexten måste uttryckas med en viss grad av precision.¹¹⁴ Han menar dessutom att förutsebarhetskravet kan ses som ett slags princip eller målsättning som även måste vägas mot andra intressen. Emellertid

¹⁰⁶ Därmed anses principen skydda det kollektiv bestående av skattebetalare som annars skulle göra en förlust om Skatteverket och domstolarna visade en generositet som inte följer av lagen, vilket hade resulterat i bristande förutsebarhet, se Påhlsson m.fl. 2019, s. 61.

¹⁰⁷ Nordklint, s. 62. Dessa aspekter är ibland uttryckta som förbud eller krav. Märk väl att det inte är helt självklart att retroaktivitetsförbudet och förutsebarhetskravet är en naturlig del av den skatterättsliga legalitetsprincipen. Se vidare Hultqvist 1995, s. 6 och Simon Almendal 2005, s. 70.

¹⁰⁸ SOU 1993:62, s. 77.

¹⁰⁹ Fast SN 2011, s. 118.

¹¹⁰ Jfr Lodin m.fl., s. 606.

¹¹¹ Nordklint, s. 63.

¹¹² Hultqvist 1995, s. 113. Jfr SOU 1993:62, s. 77.

¹¹³ Frändberg, s. 288 f.

¹¹⁴ Påhlsson 2018, s. 34 f.

hålls vissa bestämmelser vaga för att t.ex. möjliggöra anpassning av rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen. Ett annat skäl för att använda vaga uttryck i lagtext är att rättstillämparen ges utrymme för att anpassa utfallet efter omständigheterna i det enskilda fallet. Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv bör en målsättning vara att reglerna ska vara så klara som möjligt, särskilt beträffande åtgärder som kan medföra negativa effekter för den enskilde.¹¹⁵ Skatterätten som är ett komplicerat område kan dock inte förenklas till den grad att varje skattskyldig kan förstå konsekvenserna av sitt handlade enbart genom att läsa lagtexten.

Vidare anser Pålsson att ett vagt språkbruk i lagstiftningen innebär ett slags delegation från lagstiftaren till rättstillämparen eftersom ju vagare och öppnare lagtexten är desto större utrymme lämnas åt rättstillämparens egna bedömningar och värderingar.¹¹⁶ Hultqvist menar att vaga regler ofta är förknippade med stora tolknings- och tillämpningsproblem eftersom dessa lämnar ett brett tolkningsutrymme, vilket gör det svårt att förutse tillämpningen.¹¹⁷

Jareborg framför att förutsebarhetskravet endast är av betydelse vid lagstiftningsarbetet.¹¹⁸ Min uppfattning är dock att det även är viktigt att Skatteverket och domstolarna beaktar förutsebarhetskravet.¹¹⁹ De bör således iakttä försiktighet vid sin tolkning och tillämpning, särskilt i fråga om vaga normer.

Beträffande principen om rättssäkerhet har Europeiska unionens domstol uttalat följande:¹²⁰

”The principle of legal certainty requires that rules imposing charges on the taxpayer must be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly.”

Enligt min uppfattning kännetecknar detta vad som ingår i *kravet på förutsebarhet*. I det följande åsyftas detta när förutsebarhet nämns. Nämligen att lagstiftningen härvid måste vara utformad med en sådan tydlighet så att den som tar del av en bestämmelse ska ha möjlighet att förstå vad den innebär. Kravet innebär att de enskilda ska ha möjlighet att på förhand bedöma de rättsliga och skattemässiga konsekvenserna av sitt handlande.¹²¹ Det handlar således om hur rättsordningen ska tillgodose ett mänskligt behov av att kunna förutse konsekvenserna av sina handlingar och kunna planera sitt handlande efter det.¹²² Av samma skäl har en företrädare behov av att kunna förutse när personligt betalningsansvar kan påläggas respektive när befrielse från detta ansvar kan aktualiseras.

¹¹⁵ SOU 1993:62 s. 81 f.

¹¹⁶ Se Pålsson 2018, s. 34 f. Jfr Pålsson SN 2017, s. 4 ff.

¹¹⁷ Hultqvist 2015, s. 7.

¹¹⁸ Jareborg 1990, s. 84.

¹¹⁹ Denna uppfattning överensstämmer med Hultqvists, se Hultqvist 2015, s. 29.

¹²⁰ C-169/80 Administration des Douanes v. Gondrand Frères REG 1981 s. 1931 p. 17.

¹²¹ Nordklint, s. 63.

¹²² Jfr Fast Lappalainen 2019, s. 1. Tridimas framhåller att detta är särskilt tydligt inom näringslivet, eftersom avancerad planering krävs för att så långt som möjligt reducera transaktionskostnader och uppnå så hög effektivitet som möjligt, se Tridimas, s. 242.

2.4 Sammanfattande kommentarer

Företrädaransvaret har utvidgats successivt från att först endast gälla obetald källskatt på anställdas löner till att nu omfatta i princip alla slags skattefordringar, inklusive arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.¹²³ Reglerna tillkom bl.a. då de medel som fanns för att göra en bolagsföreträdare ansvarig för oredovisad skatt inte var tillräckliga. Likaså fanns ett önskemål att kompensera det allmänna för den ekonomiska skadan som uppstod när en arbetsgivare underlåtit att inbetala skatt som dragits av från arbetstagarnas löner. Det har ansetts motiverat att bibehålla reglerna bl.a. då statens borgenärsställning är mer utsatt.

I dag är företrädaransvaret ett instrument som primärt syftar till att säkra statens skattefordringar där frihet från personligt betalningsansvar kan försvåra indrivandet av dessa. Vid betalningssvårigheter hos företaget är företrädaren skyldig att försöka tillgodose samtliga borgenärs rättmätiga intressen. Regelverket fungerar därför som borgenärsskyddsregler, även om reglerna i praktiken tillerkänner Skatteverket en särställning i borgenärshänseende.¹²⁴ Det kan kort tilläggas att insolvensrätten saknar regler om personligt betalningsansvar för en gäldenär som driver vidare sitt företag vid hotande insolvens eller regler som tvingar företagare att avveckla bolag som är på väg mot insolvens.¹²⁵ Följaktligen fungerar hotet om det personliga betalningsansvaret i SFL till viss del som ett påtryckningsmedel för att avveckla bolag som inte har förutsättningar att överleva.¹²⁶

Det finns potentiella svårigheter vid prövningen av företrädaransvar som kan vara bekymmersamt från en rättssäkerhetssynpunkt. Exempelvis om alldeles för stor vikt tillmätas reglernas borgenärsskyddande funktion finns en risk att begreppet grov oaktsamhet ges en innebörd med begränsat utrymme för individuellt hänsynstagande. En onyanserad bedömning kännetecknas av att prövningen enbart beaktar den objektiva omständigheten, att företrädaren inte vidtagit verk samma avvecklingsåtgärder inom rätt tid, trots att förhållandena ger anledning till att beakta mer omständigheter än så.¹²⁷ Det sagda väcker betänkligheter utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv, eftersom den enskilde ska kunna förvänta sig en subjektiv bedömning när lagstiftningen innehåller subjektiva rekvisit.

Den kritik som riktats mot ansvaret tyder på att viktiga rättssäkerhetsproblem kan finnas, vilket även kan ha lett till att riksdagen upprepade gånger har efterfrågat en översyn av regelverket. De utredningar som på senare år har gjorts av ansvaret har ännu inte lett till någon förändring. I fjol presenterade Företrädaransvarsutredningen lagförslag som bl.a. syftar till att öka rättssäkerheten. Dessa utgör således ett uttryck för en tänkbar framtida rättsutveckling, vilket berörs närmare i kapitel 5 och 6.

¹²³ Prop. 1979/80:128 s. 19 f., prop. 1973:163 s. 166 f. och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 439 ff.

¹²⁴ Simon-Almendal SN 2021, s. 59. Jfr prop. 1996/97:100 Del 1 s. 446 ff.

¹²⁵ Om ett företag försätts i konkurs har skattefordran ingen förmånsrätt, vilket innebär att den har inbördes lika rätt i förhållande till fordringarnas belopp; se 18 § förmånsrättslagen (1970:979). T.ex. genom företrädaransvarsreglerna har staten dock möjlighet att skydda sina fordringar på ett sätt som andra borgenärer inte har. Se vidare Persson & Larsson, s. 10 ff. och SOU 2020:60 s. 53 f.

¹²⁶ SOU 2020:60 s. 61 och Persson & Larsson, s. 49.

¹²⁷ SOU 2020:60 s. 137 och 142.

3 Närmare om företrädaransvaret

3.1 Inledning

I föregående kapitel har flera betänkligheter med företrädaransvaret lyfts fram. Därtill har företrädaransvaret belysts i ett historiskt perspektiv. Framställningen kan ge en viss förståelse varför äldre avgöranden, trots vissa samhälleliga och rättsliga förändringar, i stor utsträckning har behållit sitt prejudikatvärde.

Syftet med förevarande kapitel är att undersöka ansvarsbestämmelserna i 59 kap. 12–13 §§ SFL samt hur tillämpningen av de subjektiva rekvisiten förhåller sig till kraven på rättssäkerhet. Framställningen inriktas huvudsakligen på företrädares betalningsansvar så som det utformats i 59 kap. 13 § SFL, men omfattar båda ansvarsbestämmelserna om annat inte anges.

Avsnitt 3.2 redogör i korta drag för allmänna grunder för företrädaransvaret. Här presenteras det två ansvarsbestämmelserna i 59 kap. 12–13 §§ SFL. Därefter fokuseras på betalningsansvarets inträde. Viktiga skillnader mellan ansvarsbestämmelserna betonas även. I *avsnitt 3.3* behandlas grunderna avseende begreppet företrädare. Dessa delar behandlas alltså före de subjektiva rekvisiten. Skälet härför är att man vid tillämpningen av ansvarsbestämmelserna initialt måste utreda vilka som i egenskap av bolagsföreträdare kan göras betalningsskyldiga. Därefter behandlas de subjektiva rekvisiten i *avsnitt 3.4*, vilket utgör kapitlets centrala del eftersom många viktiga frågor om bl.a. ansvarets gränser behandlas här. I avsnittet sägs dels något allmänt om uppsåt och grov oaktsamhet i straffrätten, dels något specifikt om uppsåt och grov oaktsamhet i den mening som avses enligt reglerna om företrädaransvar. Därtill beskrivs hur de subjektiva rekvisiten tillämpats i praxis. Eftersom det finns en riklig praxis som handlar om de subjektiva rekvisitens uppfyllnad redogörs endast för ett urval av den praxis som jag anser har relevans för att förstå de subjektiva rekvisiten. I *avsnitt 3.5* diskuteras de subjektiva rekvisiten i förhållande till rättssäkerhet. I avsnittet återkommer jag även till den kritik som riktats mot företrädaransvaret och den subjektiva prövningen. Därefter redogör jag i korthet för två kartläggningar av tillämpningen i underinstanserna i syfte att ge en överblick om hur reglerna tillämpats med avseende på de subjektiva rekvisiten. Visserligen hade detta avsnitt kunnat placeras som ett underavsnitt till det föregående avsnittet. Däremot finns en pedagogisk poäng i att dela upp detta eftersom avsnittet är mer av kritisk och analytisk karaktär, medan det föregående avsnittet till stor del är en redogörelse de lege lata. Avslutningsvis ges sammanfattande kommentarer i *avsnitt 3.6*.

3.2 Allmänt om företrädaransvar

De grundläggande förutsättningar som måste vara uppfyllda för att företrädaransvar ska kunna aktualiseras framgår av bestämmelserna 59 kap. 12 och 13 §§ SFL. Bestämmelserna lyder enligt följande:

”12 § Om en *företrädare* för en juridisk person *uppsåtligen* eller av *grov oaktsambet* inte har *gjort skatteavdrag* med rätt belopp eller *anmälان 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.

13 § Om en *företrädare* för en juridisk person *uppsåtligen* eller av *grov oaktsambet* 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.

[...]” [markerad med min kursivering]

Förutsättningarna för företrädaransvar har i korthet berörts i avsnitt 2.2.1. Den *relevanta ansvarstidpunkten* är när skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats enligt 59 kap. 13 § 2 st. SFL. När det gäller ansvar för skatteavdrag m.m. är tidpunkten i stället vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits eller anmälan om F-skatt skulle ha gjorts i ett uppenbart anställningsförhållande enligt 59 kap. 12 § 2 st. SFL.¹²⁸ I korthet kan tilläggas att en sådan anmälan ska göras senast den dag som arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod vid vilken utbetalningen gjordes enligt 10 kap. 14 § SFL.¹²⁹ Detta innebär att bedömningsgrunderna skiljer sig åt mellan 59 kap. 12 och 13 §§ SFL.¹³⁰

3.3 Företrädare

Det är den som är företrädare vid den relevanta tidpunkten som ansvar kan aktualiseras för och som måste ha förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt för att ansvar ska kunna utdömas. Begreppet företrädare definieras inte i reglerna om företrädaransvar. Frågan om vem som är företrädare ska göras utifrån objektivt

¹²⁸ Prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005 f. I korta drag ska skatteavdrag göras när ersättning för t.ex. arbete betalas ut enligt 10 kap. 2 § 2 st. SFL.

¹²⁹ Prop. 2010/11:165 Del 2 s. 1005. Jfr att det är samma tidpunkt som när skatten på ersättningen skulle ha betalats enligt 62 kap. 3 § SFL, dvs. samma tidpunkt som 59 kap. 13 § SFL. Anmälnings-skyldighet föreligger om det är klarlagt att arbetet utförts i ett uppenbart anställningsförhållande; det ska även stå klart för utbetalaren. Det ställs höga krav på bevisningen, se RÅ 2003 ref. 91.

¹³⁰ En annan skillnad är att företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL kräver avseende båda fallen, dvs. skatteavdrag eller anmälan, att det handlar om ett ”belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för”. I grunden förutsätts därför att Skatteverket har fattat ett beslut om sådant ansvar; antingen enligt 59 kap. 2 § eller 59 kap. 7 § SFL.

konstaterbara omständigheter i det enskilda fallet.¹³¹ Med *legal företrädare* avses den eller de personer som enligt lag företräder bolaget. De legala företrädarna är aktiebolagets *styrelse* och dess *verkställande direktör* enligt 8 kap. 35–36 §§ ABL. Den som är *styrelsesuppleant* kan göras ansvarig om den inträder i styrelsearbetet.¹³² En *likvidator* träder enligt 25 kap. 30 § ABL in i styrelsens och den verkställande direktörens ställning. Likvidatorn har således samma ställning som bolagets företrädare under likvidationen och kan därför göras ansvarig.¹³³

Även andra företrädare, s.k. *faktiska företrädare*, kan också komma i fråga vid personligt betalningsansvar.¹³⁴ Det betyder att även om det formellt sett finns en legal företrädare kan det vara en annan person som anses vara den som faktiskt styr verksamheten. Den personen betraktas då som faktisk företrädare. Avgörande är om personen haft den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen av bolaget. Av praxis framgår att det beträffande aktiebolag är avgörande om företrädaren haft ett bestämmande inflytande och ett betydande ekonomiskt intresse av bolaget.¹³⁵

3.4 De subjektiva rekvisiten

3.4.1 Allmänt om de subjektiva rekvisiten

Nästa steg är att undersöka om företrädaren *uppsåtligen* eller av *grov oaksamhet* inte har gjort föreskrivet skatteavdrag eller underlåtit att betala in föreskriven skatt. Det åligger Skatteverket att visa att något av de subjektiva rekvisiten är uppfyllt.¹³⁶ Ansvarets koppling till straffrätten framgår redan av att ansvaret för gärningarna förutsätter att de företagits med en viss subjektiv inställning hos företrädaren.¹³⁷

3.4.2 Uppsåt

Det finns ingen allmängiltig definition av begreppet uppsåt i svensk rätt.¹³⁸ Den latinska termen för uppsåt är *dolus*. Man brukar säga att en uppsåtlig gärning vidtas med vett och vilja. Karakteristiskt för en uppsåtlig gärning är en medveten, kontrollerad handling eller underlåtenhet.¹³⁹ Straffrätten skiljer mellan tre

¹³¹ SOU 2020:60 s. 71.

¹³² NJA 1985 s. 439. Märk väl att en styrelsesuppleant som inte inträtt i styrelsen fortfarande kan göras ansvarig så som faktisk företrädare.

¹³³ HFD 2016 ref. 60.

¹³⁴ Prop. 2002/03:128 s. 24 och SOU 2020:60 s. 74.

¹³⁵ NJA 1976 not. B 29, NJA 1979 s. 555 och RÅ 2008 ref. 75. Jfr NJA 1993 s. 740. För en utförligare redogörelse av begreppet företrädare hänvisas till SOU 2020:60 s. 70 ff.

¹³⁶ Om Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda kan den enskilde exculpera sig genom att åberopa omständigheter som kan utgöra särskilda skäl. Jfr prop. 2002/03:128 s. 26 f. och 51.

¹³⁷ Så som framgått i avsnitt 2.2.2 är de subjektiva rekvisiten i följd av att den första företrädaransvarsbestämmelsen utformades med det straffrättsliga ansvaret för betalbrott i UF som förebild.

¹³⁸ Asp, Ulväng & Jareborg, s. 269 ff.

¹³⁹ SOU 2002:8 s. 77 och Jareborg 1986, s. 10.

uppsåtsformer.¹⁴⁰ Med avsiktsuppsåt innebär att gärningsmannen åsyftat följden. Insiktsuppsåt föreligger när gärningsmannen haft visshet om att följden kommer att förverkligas samt om omständigheterna som omger gärningen. Med likgiltighetsuppsåt avses att gärningsmannen handlat i osäkerhet, men accepterat att följden kommer att inträda eller att en relevant omständighet föreligger.

Mer specifikt har det i *uppsåtsfallen* funnits likvida medel på förfallodagen för skatten på bolagskontot, men att företrädaren ändå har underlåtit att betala skatten. Alternativt att det kort före förfallodagen funnits likvida medel, men att medlen har använts för betalning av andra skulder än skatteskulder.¹⁴¹ Det handlar således om att företrädaren medvetet underlåtit att betala in skatten.

3.4.3 Grov oaktksamhet

Av större betydelse för ansvarsprövningen är bedömningen om den underlåtna betalningen kan anses vara en följd av grov oaktksamhet från företrädarens sida.¹⁴² Detta torde bero på att det finns påfallande bevisproblem att påvisa att en företrädare uppsåtligen har underlåtit att sköta skattebetalningarna för bolaget. Därmed handlar företrädaransvarsmålen ofta om att Skatteverket åtminstone ska kunna visa att företrädaren varit grovt oaktksam i det hänseendet.

Liksom beträffande uppsåt finns ingen allmängiltig definition av oaktksamhet.¹⁴³ Den latinska termen för oaktksamhet är culpa. Oaktksamhet finns i två former: medveten respektive omedveten oaktksamhet. För båda formerna utgör oaktksamhet en avvikelse från nödvändig aktsamhet, dvs. den aktsamhet som den ifrågavarande situationen påkallat.¹⁴⁴ Det krävs att oaktksamheten är en avvikelse i jämförelse med eller i förhållande till något. I vissa situationer finns förhållningsregler för hur en person bör handla. Ibland kan dessa hämtas från författningar, prejudikat eller ordningsföreskrifter m.m. Finns inga sådana får förhållningsreglerna ytterst baseras på vad som kan anses vara vanligt bland insiktsfulla och ansvarsmedvetna personer.¹⁴⁵

Förhållningsreglerna kan uppfattas som en form av standard som kan anpassas efter utvecklingen.¹⁴⁶ Även det faktum att sakförhållandena ändras kan påverka innebörden av vad nödvändig aktsamhet påkallar. Det är emellertid inte tillräckligt att handlingen avviker från ett aktsamt beteende. Därtill måste det i den aktuella situationen kunnat begäras av personen att han eller hon iakttagit nödvändig aktsamhet där hänsyn ska tas till individens egenskaper och förmåga.

Medveten oaktksamhet är i princip samma sak som misstanke, insikt om risk eller tveksamhet.¹⁴⁷ Härvid har personen tagit risken och insett möjligheten till

¹⁴⁰ Asp, Ulväng & Jareborg, s. 284 ff.

¹⁴¹ HFD 2018 ref. 4.

¹⁴² Forssén 2019, s. 58.

¹⁴³ Jareborg 1986, s. 13.

¹⁴⁴ Strahl, s. 80 ff. och 168 ff. Se även SOU 2002:8 s. 77 f. och SOU 2020:60 s. 169.

¹⁴⁵ Jfr begreppet ”bonus pater familias” (en god familjefader) inom skadeståndsrätten, se Hellner & Radetzki, s. 124 ff. och 198.

¹⁴⁶ Strahl, s. 80 ff.

¹⁴⁷ Asp, Ulväng & Jareborg, s. 314 ff.

effektens inträde eller förekomsten av en omständighet. Vid medveten oaktsamhet är personen likgiltig till risken, men inte till riskens förverkligande.

Omedveten oaktsamhet brukar kännetecknas av att personen haft skälig anledning att anta eller borde ha förstått att en viss följd skulle inträffa eller att en viss omständighet förelåg.¹⁴⁸ Däremot har personen inte ens varit medveten om att det fanns en risk. Den bristande insikten följer ofta av att en undersöknings- eller kontrollplikt har åsidosatts. En prövning av om någon varit omedvetet oaktsam kan ske i två led. I det *första ledet* frågar man vad gärningsmannen kunde ha gjort för att komma till insikt eller misstanke. I det *andra ledet* frågar man om det rimliga kunde begäras av honom eller henne att denne utför den undersökning eller kontroll som krävts med hänsyn tagen till dennes förutsättningar, dvs. förmågor, erfarenheter och kunskaper. Även om en person åsidosatt en undersöknings- eller kontrollplikt har personen alltså inte varit omedvetet oaktsam om denne inte haft förmåga eller tillfälle att hantera situationen annorlunda. Kraven varierar således beroende på sammanhanget och vilken ställning en person har.¹⁴⁹

Av det sagda följer att det subjektiva rekvisitet innebär att *företrädarens individualitet* och vad han eller hon *insett* eller *borde ha insett* samt hur denne *handlat* är av betydelse vid culpaprövningen.¹⁵⁰ Det framgår av praxis att en företrädare *inte* varit grov oaktsam om företrädaren vidtagit verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intresse senast på förfallodagen.¹⁵¹ Verksamma åtgärder är bl.a. ansökan om konkurs och företagsrekonstruktion.¹⁵² En företrädare som insett eller borde ha insett att det inte skulle finnas medel kvar för att inbetala skatten på förfallodagen, men som trots det drivit vidare bolagsverksamheten och därigenom äventyrat samtliga borgenärers rätt att få betalt för sina fordringar, anses *typiskt sett* ha varit grovt oaktsam.¹⁵³

I HFD 2018 ref. 4 klargjordes dock att endast ett konstaterande av att skatten inte betalats på förfallodagen och att verksamma åtgärder inte vidtagits inte räcker för att grov oaktsamhet ska föreligga; *omständigheterna i det enskilda fallet måste alltid beaktas*. Det är således nödvändigt att vidare studera praxis i syfte att söka en mer fullständig förståelse av rekvisitet grov oaktsamhet.

¹⁴⁸ Ågren, Leijonhufvud & Wennberg, s. 97 ff. Se även SOU 2020:60 s. 171.

¹⁴⁹ Jfr Asp, Ulväng & Jareborg, s. 317.

¹⁵⁰ Jfr Strahl, s. 79.

¹⁵¹ NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I–III, NJA 1974 s. 423 och NJA 1981 s. 1014; i målen fastslogs den av HD antagna rättsprincipen.

¹⁵² Se t.ex. HFD 2015 ref. 58 och HFD 2016 ref. 60 Enligt Skatteverkets mening är även betalningsinställelse som följs av en ansökan om ackord, företagsrekonstruktion eller konkurs verksamma åtgärder, se Skatteverket 2009 s. 38 f. Jfr NJA 1971 s. 296 I–II.

¹⁵³ HFD 2018 ref. 4. Jfr Simon-Almendal 2015, s. 57.

3.4.4 Rättspraxis beträffande de subjektiva rekvisiten

Den rättspraxis som finns om företrädaransvarsreglernas subjektiva rekvisit har under ett halvt sekel utvecklats av båda de högsta instanserna. Först av HD och sedan av HFD eftersom målen numera prövas i allmän förvaltningsdomstol.¹⁵⁴

I NJA 1969 s. 326, som i korthet berörs i avsnitt 2.2.2, var frågan om en företrädare kunde undgå straffansvar genom att åberopa att han, om han hade betalat in den avdragna skatten, skulle ha gjort sig skyldig till straffansvar för brottet mannamån mot borgenärer i 11 kap. 4 § brottsbalken (1962:700) [cit. BrB].¹⁵⁵ Brottsbestämmelserna kolliderade nämligen med varandra.

Inledningsvis fastslog HD att företrädaren i sin egenskap av verkställande direktör hade varit ansvarig för skattebetalningarna. Därefter ansåg HD att företrädaren måste haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle innebära en uppenbar risk för att företagets skattemässiga skyldigheter inte skulle kunna fullgöras. Oaktat denna insikt fortsatte företrädaren driften av företaget, vilket innebar att företagets ekonomi försämrades. HD konstaterade att en konkurs var förestående och att andra borgenärer skulle ha missgynnats om företrädaren betalat skatteskulden. HD uttalade att med tanke på att företrädaren ändå *inte vidtagit några åtgärder för att avveckla företagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärs intressen, innan skatten förföll till betalning*, hade denne varit grovt oaktsam. HD gjorde samma principiella uttalande i NJA 1971 s. 296 I–III där såväl företrädaransvar 77 a § som straffansvar enligt 80 § 1 mom. 2 st. UF prövades.

I NJA 1973 s. 587 prövades frågan om straffansvar och företrädaransvar för en företrädare som varit delägare tillika styrelseledamot i ett bolag som sköttes av hennes föräldrar. HD konstaterade att, med hänsyn till fördelningen av arbetsuppgifterna fram till att fadern avlidit, kunde inte företrädaren läggas till last för den tiden som hon inte informerat sig mer detaljerat om företagets skötsel. Bolagets ekonomiska ställning hade varit sådan att den inte gett henne skäligen anledning att misstänka att bolaget inte kunde fullgöra sina skattebetalningar. När hon tagit över ledningen, efter att fadern hade avlidit, kunde hon dock konstatera att bokföringen inte var ordnad och att likviditeten var dålig. I egenskap av företrädare hade hon vid tillfället haft anledning att räkna med en allvarlig risk för att bolaget inte skulle kunna betala skatten om verksamheten fortsatte utan att åtgärder vidtogs. HD fann att hon varit grovt oaktsam i den delen och ålade henne såväl straffansvar som företrädaransvar.

I samma mål uttalade HD dessutom att en legal företrädare inte kan undgå ansvar enbart på grund av att uppdraget varit av formell natur, men *graden av inflytande* i bolaget har ändå påverkat gränsen för när företrädaren *borde ha haft*

¹⁵⁴ Se avsnitt 2.2.1. Så som framgått i avsnitt 2.2.2 återinfördes de subjektiva rekvisiten för att återställa rättsläget som gällde före SBL:s tillkomst. Därmed ger äldre rättspraxis fortfarande vägledning vid tolkning av de subjektiva rekvisiten, se prop. 2002/03:128 s. 51.

¹⁵⁵ Brottsrubriceringen ”mannamån mot borgenärer” i 11 kap. 4 § BrB ändrades 2005 till ”otillbörligt gynnande av borgenär”. Se prop. 2004/05:69 s. 65 f. Märk väl att det till följd av 1976 års lagändringar inte längre är straffbart om en företrädare för ett bolag som är på obestånd betalar en förfallen skatt. Jfr NJA 1981 s. 13 samt prop. 1975/76:82 s. 96 f. och 120.

anledning att misstänka att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter.¹⁵⁶ Samma principiella uttalande gjorde HD i NJA 1974 s. 297.¹⁵⁷

I NJA 1976 not. B 29 hade en annan person än den ansvarige företrädaren förskingrat ekonomiska medel som var avsedda för skatteinbetalningen vilket medförde att företrädaren dröjt med att begära bolaget i konkurs. Mot denna bakgrund ansåg HD att företrädaren inte kunde åläggas ansvar eftersom han inte hade förfarit grovt oaktsamt då företrädaren *inte haft anledning att räkna med* att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid.

I NJA 1977 s. 711 prövades frågan om straffansvar och företrädaransvar då företrädaren fortsatte verksamheten trots att likvida medel saknades till att inbetala förfallna skatt. Bolaget var konjunkturkänsligt och företrädaren anförde till sitt försvar att när likviditetsbristen uppstod, som han trodde var endast tillfällig, hade han förlitat sig på ett lånelöfte från sin bank. Bolaget hade tidigare lyckats att betala skatten genom lån och företrädaren hade räknat med att så kunna göra även vid detta tillfälle. Till följd av bolagets försämrade ekonomi ställde banken nya krav på säkerhet, vilket inte kunde uppfyllas och därför gavs inget lån. Därefter vände sig företrädaren till en annan bank och kronofogdemyndigheten samt länsarbetsnämnden. Den fortsatta driften ledde till att bolaget kunde betala in skatten för den efterföljande månaden. Månaden efter ställde bolaget dock in samtliga betalningar och inledde försök att ingå ackordsuppgörelse med borgenärer. Några månader senare försattes bolaget i konkurs.

HD ansåg att företrädaren hade *haft fog för sin förhoppning* att bolaget skulle kunna betala skatteskulden med hjälp av lånet. Företrädaren hade då inte haft anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i tid. Det ansågs därför ha varit *försvarligt* att fortsätta driften fram till att banken meddelade att lånet inte beviljades; vilket även ansågs försvarligt efter bankens besked. Härvid nämnde HD att utredningen inte visat att företrädaren genom att fortsätta verksamhetsdriften försämrat bolagets möjligheter att betala skatt, att verksamheten gått bättre och att den efterföljande skatten hade betalats. Sammantaget bedömde HD att förhållandena talade för att företrädaren inte kunde anses ha uppsåtligt eller av grov oaktsamhet orsakat att bolaget inte betalat skatten. Liknande resonemang av HD förs i NJA 1979 s. 229 där företrädaren hade en befogad förväntan att med hjälp av en betalning från en leverantör kunna betala skatten.¹⁵⁸

Vidare finns ytterligare fall där HD ansett att en företrädare som inte vidtagit avvecklingsåtgärder ändå inte varit grovt oaktsam. Detta var fallet trots att det förelegat omständigheter som visat att företrädaren haft kännedom om de ekonomiska förhållandena och således borde insett att skatten inte skulle kunna betalas. HD har i rättsfallen NJA 1981 s. 1014, NJA 1985 s. 13 och NJA 1994 s.

¹⁵⁶ Detta är i linje med att kraven som culpaprövningen tar sikte på varierar något i olika sammanhang och beroende på vilken ställning personen har, se Jareborg 1986, s. 15.

¹⁵⁷ Jfr HFD 2015 not. 47 där HFD fann att en företrädare, som var registrerad styrelseledamot, varit grovt oaktsam eftersom denne inte agerat för att sätta sig in i bolagets förhållanden och ekonomiska ställning, trots att denne tidigare bedrivit aktiebolag och på så vis fått kunskap om de regler som gäller. Jfr även RÅ 2006 not. 192.

¹⁵⁸ I doktrinen framförs att fallen är en viss uppmjukning av oaktsamhetsbedömningen, se Simon-Almendal 2015, s. 227 och Persson Österman & Nyquist SvSkT 2009, s. 91 f.

170 ansett att det subjektiva rekvisitet inte varit uppfyllt om företrädaren *haft skäligen anledning att underlåta att betala in skatten*. I NJA 1981 s. 1014 manade berörda myndigheter till fortsatt drift och godtog att skatterna inte betalades i tid. Företrädaren hade inte åsidosatt det allmännas intressen till förmån för andra fordringsägares intressen och ansågs därmed inte heller ha varit grovt oaktsam. I NJA 1985 s. 13 vilseleddes företrädaren av en på obeståndsrättens område erfaren advokat och därför ansåg HD att företrädaren inte förfarit grovt oaktsamt. Även i NJA 1994 s. 170 har företrädaren getts en felaktig uppfattning om sina skyldigheter vad gäller inbetalning av skatten. Företrädaren hade vid tidigare tillfällen haft en överenskommelse om avbetalningsplan med kronofogdemyndigheten. På grund av kulturvårdande myndigheters uttalanden trodde hon att föreningen kunde räkna med att få ökade bidrag och således kunna betala skatten. Sammantaget var det inte fråga om grov oaktsamhet.

RÅ 2007 ref. 48 var det första företrädaransvarsmålet som prövades av HFD. Det var ostridigt att företrädaren drivit bolaget vidare eftersom denne träffat en uppgörelse med sin bank om att han successivt skulle avveckla bolaget, dvs. utan att t.ex. ansöka om konkurs eller företagsrekonstruktion. Till följd av den fortsatta driften blev skulden till banken reglerad. Företrädaren angav till sitt försvar att den fortsatta driften inneburit att han kunde undvika att de största och prioriterade fordringsägarna blev lidande som vid en omedelbar konkurs. De oprioriterade borgenärerna hade inte fått betalt och rörelsen hade inte gått med förlust under avvecklingsperioden. HFD konstaterade att det dock *saknade betydelse att den fortsatta driften inte hade lett till att statens möjligheter att få betalt hade försämrats*.¹⁵⁹ Eftersom företrädaren inte hade vidtagit verksamma åtgärder kunde denne inte undgå personlig betalningsskyldighet.

I doktrinen hävdas att rättstillämpningen i RÅ 2007 ref. 48 är en återgång till en mer sträng oaktsamhetsbedömning i jämförelse med NJA 1977 s. 711 och NJA 1979 s. 229.¹⁶⁰ Viktiga skillnader föreligger dock mellan rättsfallen. I de två fallen förelåg speciella omständigheter och företrädarna hade haft fog för sin bedömning om att skatten borde kunna betalas i tid. Företrädarna hade således inte haft insikt om att skatten inte skulle kunnat betalas i tid. Omständigheterna var inte heller sådana att de borde haft en sådan insikt. Verksamheterna drevs vidare en tid innan avvecklingsåtgärder vidtogs, men det gjordes eftersom företrädarna hade en *befogad förhoppning* om att en fortsatt drift skulle medföra att skatten skulle kunna betalas. I RÅ 2007 ref. 48 hade företrädaren dock en insikt om att en fortsatt drift inte skulle få företaget att kunna betala skatteskulderna.

NJA 1981 s. 1014, NJA 1985 s. 13 och NJA 1994 s. 170 torde visa att när företrädaren insett att skatten inte skulle kunna betalas på förfallodagen måste företrädaren ha haft skäligen anledning att ändå underlåta att betala skatten. Praxis ger uttryck för att det ska föreligga relativt speciella omständigheter även här, så som att den enskilde getts en felaktig uppfattning om sina skyldigheter eller att

¹⁵⁹ Jfr dock NJA 1977 s. 711 och NJA 1979 s. 229 där HD, vid den subjektiva bedömningen, tillmäter samma omständighet betydelse.

¹⁶⁰ Persson Österman & Nyquist SvSKT 2009, s. 92. Se även Persson Österman & Svernlöv 2013, s. 35 och Simon-Almendal 2015, s. 227. Jfr Löfgren m.fl., s. 126.

det allmänna anmodat att driften ska fortsätta.¹⁶¹ I RÅ 2007 ref. 48 var det en bank som ”anmodat” till driften vilket inte utgjorde godtagbara skäl.¹⁶²

RÅ 2009 ref. 72 handlade om företrädaransvar för ett bolags mervärdesskatt och bl.a. om det var förenligt med europeisk unionsrätt. Frågan var om företrädaransvarsreglerna stred mot de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, så som rättssäkerhet och proportionalitet. HFD anförde att en förutsättning för att ansvaret inte ska anses strida mot principerna är att tillämpningen i det enskilda fallet sker på ett *nyanserat och inte alltför restriktivt sätt*.

I HFD 2015 ref. 58 gällde frågan bl.a. om en företrädare varit grovt oaksam när en skatteskuld inte hade betalats. Skulden hade uppkommit innan ansökan om företagsrekonstruktion, men hade dock förfallit under rekonstruktionsförfarandet. HFD ansåg att företrädaren inte förfarit grovt oaksamt genom att skatten inte hade betalats under rekonstruktionen.¹⁶³ Domstolen ansåg dock att företrädaren hade varit grovt oaksam eftersom denne inte ansökt om konkurs förrän en vecka efter rekonstruktionen och några skäl till dröjsmålet inte hade anförts.¹⁶⁴

Sammantaget är det inte möjligt att med precision fastställa vilka omständigheter som är hänförliga till rekvisitet grov oaksamhet eller var den nedre gränsen går eftersom det beror på omständigheterna i det enskilda fallet.¹⁶⁵ Mot denna bakgrund kan man diskutera om rättstillämpningen tenderar att bli kasuistisk och om det föreligger svårigheter med den viktiga prejudikatinstansrollen som HFD uppbär i sammanhanget.¹⁶⁶ Man skulle därför kunna ifrågasätta om HFD förmår att ge generella uttalanden till ledning för tillämpningen eller om dessa uttalanden inskränker sig till omständigheterna i det enskilda fallet. Emellertid har HFD genom prejudikat på senare tid lämnat vägledning till underinstanserna om hur reglerna om företrädaransvar bör tillämpas.¹⁶⁷ Därigenom har det skett en utveckling vad gäller innebörden av rekvisitet grov oaksamhet och avseende själva culpa-bedömningen. Möjligen kan den kritik som riktats mot såväl bestämmelserna om företrädaransvar som rättstillämpningen ha bidragit till att HFD valt att pröva flera företrädaransvarsmål.

I ett av de senare målen, HFD 2018 ref. 4, belyste domstolen att flera aspekter kan och ska vägas in vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten.¹⁶⁸ Först efter

¹⁶¹ Jfr Simon-Almendal 2015, s. 60.

¹⁶² Jfr NJA 1972 s. 115 II.

¹⁶³ Rättsfallet ger således stöd för att företagsrekonstruktion kan betraktas som en sådan verksamhet och samlad åtgärd för att avveckla företagets skulder som skyddar mot att påföras företrädaransvar medan förfarandet pågår. Se även RÅ 2009 ref. 72.

¹⁶⁴ Jfr NJA 1971 not. B 27 där företrädaren dröjde cirka tre veckor med att sluta bedriva verksamheten efter beslut om betalningsinställelse och NJA 1960 s. 238 där HD ansåg att en företrädare som dröjt cirka sju veckor med betalning inte var grovt oaksam med tanke på orsaken till dröjsmålet; han hade rest bort för att besöka sin sjuka moder. Tidsaspekten måste dock bedömas på ett annat sätt i dag mot bakgrund av att indrivningsförfarandet är avsevärt snabbare, se SOU 2002:8 s. 143. Ett dröjsmål med en vecka torde numera vara för lång tid om inte ursäktliga skäl finns.

¹⁶⁵ Jfr SOU 2002:8 s. 141.

¹⁶⁶ Jfr Heuman, s. 163 f.

¹⁶⁷ Se t.ex. HFD 2015 ref. 58, HFD 2016 ref. 60, HFD 2017 ref. 12 och HFD 2018 ref. 4.

¹⁶⁸ HFD 2018 ref. 4 har redan i korta drag nämnts i avsnitt 3.4.3. Domskälen är centrala men av utrymmesskäl kan inte dessa utförligt redovisas. För vidare läsning av domskälen i sin helhet och sakomständigheterna hänvisas till rättsfallet eller till redogörelsen i SOU 2020:60 s. 194 ff.

en sådan allsidig skuldprövning kan företrädaren påföras ansvar, vilket även bekräftades i HFD 2016 ref. 60.¹⁶⁹ Det är inte tillräckligt att konstatera att de objektiva förhållandena föreligger. En bedömning måste göras i varje enskilt fall, bl.a. av vilka handlingsalternativ som företrädaren hade att tillgå samt av hans eller hennes skäl för att vidta eller avstå från vissa åtgärder. Vid bedömningen måste beaktas både vad som har föranlett att skatten inte har betalats och varför företrädaren inte senast på förfallodagen har vidtagit verksamma åtgärder för att avveckla bolagets skulder. Även omständigheter som inträffat efter förfallodagen kan behöva beaktas.

Det torde vara komplicerat att ge en fullständig anvisning om hur prövningen av de subjektiva rekvisiten ska göras. Av praxisgenomgången kan utkristalliseras att grunddragen av prövningen huruvida företrädaren förfarit grovt oaktsamt ska göras mot bakgrund av vad *företrädaren insett* eller *borde ha insett* och *av företrädarens handlande*. Förenklat torde man kunna dela in prövningen i två led.¹⁷⁰

I *första ledet* måste konstateras att företrädaren *haft eller borde haft insikt* om bolagets ekonomiska svårigheter inklusive betalningsförmåga av bolagets skatter och avgifter.¹⁷¹ Bedömningen om den faktiska eller rimliga insikten, och i sådana fall när insikten uppkommit, kan påverkas av en rad olika omständigheter bl.a. av graden av företrädarens inflytande och bolagets ekonomiska situation. Generellt bör den nödvändiga aktsamheten ses mot bakgrund av att företrädaren har ett ansvar att fortlöpande följa upp och kontrollera företagets ekonomiska situation. Det förväntas därmed att en företrädare har insikt i företagets ekonomiska ställning. Hänsyn ska dock tas till individuella förutsättningar om företrädarens insikt. Vid bedömningen huruvida det är rimligt att kräva insikt i bolagets ekonomiska svårigheter ska hänsyn tas bl.a. till företrädarens förmåga, ställning inklusive arbetsuppgifter, kunskap och erfarenhet, vilket återspeglar det som man normalt ska ta hänsyn till vid en subjektiv bedömning.¹⁷² Har det inte funnits en insikt om att skatten inte skulle kunna betalas inom föreskriven tid och en sådan insikt inte rimligen borde begäras är rekvisitet inte uppfyllt.¹⁷³

I det *andra ledet* ska *företrädarens handlande* undersökas med anledning av risken att bolaget inte kommer kunna fullgöra sina skattemässiga skyldigheter. Av betydelse är bl.a. vilka handlingsalternativ som fanns, vad företrädaren gjorde för att skydda borgenärerna och om de ekonomiska svårigheterna hade kunnat förutses eller om dessa funnits under en längre tid. I den sistnämnda situationen kan det – särskilt om det rör sig om händelser som har inträffat nära inpå förfallodagen – inte sällan anses försvarligt att driva verksamheten vidare även någon tid efter att skatterna har förfallit till betalning. Samma sak kan gälla t.ex. om företrädaren vid kontakt med berörda myndigheter blivit uppmanad att fortsätta driften.¹⁷⁴ Vid

¹⁶⁹ HFD 2016 ref. 60 och HFD 2018 ref. 4 har i doktrinen setts som ett möjligt tecken på en trendförskjutning i praxis och som en signal att en noggrann prövning av det subjektiva elementet ska ske, se Persson Österman 2017, s. 25 och Simon-Almendal SN 2021, s. 66.

¹⁷⁰ Jfr Simon-Almendal SN 2017, s. 631.

¹⁷¹ Följande stycken baseras främst på HFD 2018 ref. 4.

¹⁷² Se avsnitt 3.4.3.

¹⁷³ Se NJA 1976 not. B 29, NJA 1977 s. 711, NJA 1979 s. 229 och HFD 2018 ref. 4.

¹⁷⁴ Se t.ex. NJA 1981 s. 1014. Jfr NJA 1977 s. 711.

bedömningen ska dock även beaktas om företrädaren under tiden har gjort det som kan begäras för att försöka reda upp situationen.¹⁷⁵ Av det sagda följer att det kan ha betydelse under hur många förfallodagar som företrädaren har underlåtit att betala skatten. Något som kan tala emot företrädaransvar är att avvecklingsåtgärder vidtagits och skulden avser endast den förfallodag som närmast har föregått åtgärderna.¹⁷⁶ *Sammantaget* ska handlandet bedömas mot de krav som varit rimliga att kräva av företrädaren i den förevarande situationen.¹⁷⁷

Av HFD 2018 ref. 4 torde det framgå att *den nödvändiga aktsamheten* inbegriper att företrädaren – om företaget hamnat i en svår ekonomisk situation – i tid ska vidta åtgärder som tillvaratar samtliga borgenärers rättmätiga intressen av att få betalt för sina fordringar. Den inbegriper även att tillse att en verksamhet som hamnat i ekonomisk svårighet inte drivs vidare i vissa fall. Enligt HFD är utgångspunkten att en företrädare som driver företaget vidare – trots att han eller hon har insett eller borde ha insett att en fortsatt drift medför en påtaglig risk för att företaget inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet – får anses ha agerat grovt oaktsamt. Det gäller särskilt om företrädaren har använt medel avsedda för skatter och avgifter som riskkapital i verksamheten.¹⁷⁸ Motsvarande gäller när företrädaren på annat sätt medvetet tagit en risk i fråga om företags förmåga att betala skatt. Vid sådana medvetna risktaganden, som de två sistnämnda fallen, bör förutsättningar för ansvar i princip alltid anses föreligga om ansvarsbefriande åtgärder inte har vidtagits senast på förfallodagen.¹⁷⁹

3.5 De subjektiva rekvisiten i ett rättssäkerhetsperspektiv

3.5.1 Något om rättssäkerhet och tillämpningen av de subjektiva rekvisiten

Det torde framgå av avsnitt 2.3.1 att en utbredd uppfattning är att prövningen inte grundas på en självständig och individualiserad prövning i varje enskilt fall; det är inte i linje med vägledande avgöranden från HFD.¹⁸⁰ Kritiken tycks även tyda på att det finns en allmän uppfattning om att oförutsebarheten i tillämpningen har ökat, trots den rättsutveckling som skett i praxis.¹⁸¹

¹⁷⁵ Jfr t.ex. NJA 1977 s. 711 där det finns omständigheter som tyder på att företrädaren aktivt velat råda bot på företags finansiella problem.

¹⁷⁶ HFD 2018 ref. 4. Jfr NJA 1979 s. 229.

¹⁷⁷ En avvikelse från nödvändig aktsamhet måste även vara tillräckligt klandervärd för att den kunna betecknas som grov vilket ska bedömas med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Detta behandlas närmare i avsnitt 5.5.

¹⁷⁸ Jfr NJA 1972 s. 115 II; observera dock att företrädaren ansågs uppsåtligt ha underlåtit att betala in skatten.

¹⁷⁹ HFD 2018 ref. 4. Jfr HFD 2015 ref. 58.

¹⁸⁰ Det finns en skyldighet för underinstanserna att följa prejudikaten. De är avsedda att vara vägledande för den framtida rättstillämpningen i syfte att den blir enhetlig och konsekvent. Heuman framför dock att i praktiken följs prejudikat noga av underinstanserna, se Heuman, s. 149 ff.

¹⁸¹ För liknande resonemang, se SOU 2020:60 s. 188.

För att återkomma till en del av kritiken kan nämnas att Simon-Almendal är tydlig med att reglerna om företrädaransvar inte kan anses förenliga med kraven på rättssäker beskattning.¹⁸² Hon menar att det sker en förenklad rättstillämpning med avseende på de subjektiva rekvisiten, vilket inte är acceptabelt.¹⁸³ Det hävdas således att det sker en avstämning mot objektiva faktorer i stället för en skuldprövning i egentlig bemärkelse, vilket tyder på en tillämpning som inte är förenlig med kraven på rättssäkerhet.

3.5.2 Tillämpningen av de subjektiva rekvisiten i underinstanserna

Mot bakgrund av det som anfördes i föregående avsnitt, om att oförutsebarheten kan ha ökat, finner jag det relevant att i korta drag redogöra för två kartläggningar av tillämpningen i underinstanserna. Detta syftar till att ge en mer översiktlig uppfattning om hur reglerna om företrädaransvar tillämpas med avseende på de subjektiva rekvisiten. Det som är av särskilt intresse är att undersöka om de lägre instanserna gör nyanserade bedömningar av de subjektiva rekvisiten.

En studie av rättstillämpningen som stundom anförts till stöd för kritiken mot företrädaransvaret är rapporten *”Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna av Skeppsbron Skatt”* författad av Burmeister och Abdali.¹⁸⁴ Rapporten utfördes 2019 på uppdrag av Svenskt Näringsliv. Den syftade till att undersöka om HFD 2018 ref. 4 haft någon påverkan på utgången i företrädaransvarsmål som beslutats i förvaltningsrätterna och kammarrätterna. Studien behandlade 519 domar som, sex månader före respektive sex månader efter HFD 2018 ref. 4, hade meddelats av underinstanserna. Kartläggningen visade att företrädaransvar inte utdömts i mindre andel fall efter HFD 2018 ref. 4. Det föreföll snarare vara tvärtom. Därför drogs slutsatsen att rättsfallet HFD 2018 ref. 4 inte har haft någon påverkan på tillämpningen av företrädaransvaret i underinstanserna.¹⁸⁵ Enligt min uppfattning kan det dock ifrågasättas om det enbart på grundval av en hög bifallsfrekvens går att dra slutsatsen att domstolarna inte beaktar vägledande praxis i tillräcklig utsträckning.

Företrädaransvarsutredningen gjorde en granskning av rättstillämpningen i underinstanserna av domar som meddelades under 2018 och 2019.¹⁸⁶ Granskningen visade att Skatteverket i 75 av förvaltningsrättsdomarna fått helt bifall till sin ansökan om företrädaransvar av de totalt 77 undersökta domarna. Domstolen hade endast delvis bifallit Skatteverkets ansökan vid två av fallen. Det innebär att Skatteverket fått helt eller delvis bifall i samtliga förvaltningsrättsdomar. Granskningen visade även att en mer nyanserad tillämpning, likt HFD 2018 ref. 4, saknades i 38 domar. I dessa hade domstolen i sina domskäl använt någon form av standardformulering.

Gällande kammarrättsdomarna visade granskningen att 23 av de totalt 25 undersökta domarna inte ledde till att kammarrätten ändrade förvaltningsrättens

¹⁸² Simon-Almendal 2015, s. 228 ff.

¹⁸³ Simon-Almendal SN 2017, s. 645 ff.

¹⁸⁴ Se Burmeister & Abdali.

¹⁸⁵ Burmeister & Abdali, s. 4 ff. Se även Ondrasek Olofsson & Abdali SvSkT 2019, s. 311.

¹⁸⁶ SOU 2020:60 s. 133 ff.

dom i enlighet med överklagandet.¹⁸⁷ Endast i två fall hade kammarrätten funnit skäl att avvika från förvaltningsrättens bedömning och delvis ändrat utgången. Kammarrätten hade dock inte bifallit överklagandet helt i något fall. Vidare visade granskningen att endast en av kammarrättsdomarna innehöll en nyanserad bedömning. I det målet hade skatterna förfallit till betalning innan avvecklingsåtgärder vidtagits, vilket i stort sett ensamt ledde till att företrädaren ansetts ha handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt. I tolv av kammarrättsdomarna hade en nyanserad bedömning gjorts. I de resterande tolv domarna hade kammarrätten endast angett att den gör samma bedömning som förvaltningsrätten.

3.5.3 Reflektioner om tillämpningen av de subjektiva rekvisiten

Det finns skäl att uppmärksamma några intressanta slutsatser presenterade av Simon-Almendal i hennes studie om företrädaransvar. Hon menar att praxis om företrädaransvar är sträng, vilket sannolikt kan förklaras av att företrädaransvarsmålen har flyttats över till förvaltningsdomstolarna.¹⁸⁸ Simon-Almendal framhåller att det kan finnas processuella skäl till att en sådan förenklad prövning görs, dvs. att domstolsordningen kan bidra till det.¹⁸⁹ Simon-Almendal pekar på svagheter med den processuella rättssäkerheten och att det finns praktiska problem då förvaltningsprocessen i regel är skriftlig enligt 9 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) [cit. FPL]. Därmed kan det vara en nackdel gällande förmågan att göra en nyanserad bedömning av påstådd oaktsamhet. Även om företrädaren har rätt till muntlig förhandling enligt 59 kap. 18 § SFL är det relativt ovanligt att det begärs. När grunden i förfarandet enbart består av Skatteverkets utredning medför det svårigheter för domstolarna och även Skatteverket att ta ställning till om de subjektiva rekvisiten är uppfyllda. Simon-Almendal menar därför att det kan vara att man i den praktiska rättstillämpningen är hänvisad till en mer schablonmässig datumavstämning för att alls kunna besluta i ärendet eller döma i målet.

Praxis beträffande företrädaransvaret ger stöd för att en nyanserad bedömning ska utföras.¹⁹⁰ Dock visar resultatet från granskningen, som Företrädaransvarsutredningen låtit genomföra, att drygt hälften av de undersökta förvaltningsrättsdomarna bedömdes sakna en mer nyanserad tillämpning.¹⁹¹ Enligt min uppfattning kan detta indikera på att prejudikatbildningen inte fått fullt genomslag i praktiken. Med andra ord hade det i vissa fall inte gjorts en nyanserad bedömning av oaktsamheten när förvaltningsrätterna tillämpade reglerna om företrädaransvar.¹⁹² Dock är dessa avgöranden enbart ett exempel på hur domstolarna dömt,

¹⁸⁷ SOU 2020:60 s. 133 ff.

¹⁸⁸ Simon-Almendal 2015, s. 227 ff.

¹⁸⁹ Det kan även tilläggas att Forssén menar att rättssäkerheten kräver en återgång till att företrädaransvarsmålen handläggs av de allmänna domstolarna, se Forssén 2018, s. 3 ff. Jfr Forssén 2019, s. 45 f.

¹⁹⁰ Se t.ex. HFD 2018 ref. 14 och RÅ 2009 ref. 72.

¹⁹¹ SOU 2020:60 s. 137.

¹⁹² En liknande uppfattning framförs i Juridiska fakultetsnämndens vid Uppsala universitet remissvar och NSD:s remissvar. Jfr dock SOU 2020:60 som ansåg att granskningen som den låtit genomföra inte ger stöd för att en schematisk tillämpning förekom i en utbredd omfattning.

vilket motiverar att slutsatser bör dras med viss försiktighet. Dessutom har företrädarna valt att inte yttra sig i 20 av dessa mål som ansetts innehålla onyanserade bedömningar, vilket har bäring på domstolens bedömningsunderlag.¹⁹³ Följaktligen har det också en inverkan på möjligheten att dra långtgående slutsatser. Jag anser därför att det finns en indikation som överensstämmer med den kritik som framförts, men att inga absoluta slutsatser kan dras av materialet.

3.6 Sammanfattande kommentarer

Företrädaransvaret väcker flera betänkligheter i ett rättssäkerhetsperspektiv. De handlingarna som utgör uppsåt eller grov oaktsamhet klargörs inte i lagstiftningen. Härvid måste ledning tas av en riklig och mångårig rättspraxis som inte jämt inrymmer tydliga svar bl.a. då bedömningen är avhängig omständigheterna i det enskilda fallet.

På senare år har HFD i vägledande prejudikat markerat att bedömningen av om de subjektiva rekvisiten är uppfyllda ska vara nyanserad och vila på en prövning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Genomgången av avgöranden från underinstanserna som Företrädaransvarsutredningen låtit genomföra kan emellertid utgöra en indikation på att den nyanserade bedömningen inte fått fullt genomslag i förvaltningsrätterna. Till viss del kan det finnas processuella förklaringar till det vilket påkallar försiktighet att dra definitiva slutsatser av detta. Dock tyder den blotta risken för att man uppfattar det som att ansvar utdöms på grundval av en schablonmässig bedömning på att det finns rättssäkerhetsbrister beträffande reglerna om företrädaransvar. Det finns i vart fall anledning att sätta ett frågetecken huruvida tillämpningen är förenlig med rättssäkerhetskraven.

Allmänt kan dock sägas att om en schablonmässig prövning vidtas i enbart några fall är det inte bara i strid med förutsebarhetskravet utan det innebär även att företrädare behandlas olika, vilket är ett avsteg från likhetsprincipen.¹⁹⁴ Därtill medför en sådan schematisk prövning legitimitetsproblem.¹⁹⁵ Det är viktigt att lagstiftningen uppfattas som legitim för att medborgarna inte ska förlora sin tilltro till skattesystemet. En prövning som utförs på det sättet är inte förenlig med vägledande prejudikat och det kan även diskuteras om det strider mot reglernas utformning då 59 kap. 12–13 §§ SFL är konstruerade med subjektiva rekvisit.¹⁹⁶

Däremot är detta endast ett problem för 59 kap. 13 § SFL. Beträffande företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL, för det belopp som företaget gjorts ansvarig för till följd av att företrädaren inte gjort skatteavdrag eller anmälan om F-skatt, tycks inte det ge upphov till samma bekymmer.¹⁹⁷

¹⁹³ SOU 2020:60 s. 142.

¹⁹⁴ Jfr Hultqvist 1995, s. 61.

¹⁹⁵ Simon-Almendal SN 2017, s. 655.

¹⁹⁶ Jfr Simon-Almendal SN 2017, s. 656.

¹⁹⁷ Se vidare Simon-Almendal 2015, s. 50 f. samt SOU 2020:60 s. 77 f. och 203 f. Det kan bl.a. nämnas att företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL vid underlåten anmälan kräver att företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet tillämpat F-skattesystemet i ett uppenbart anställningsförhållande och att anmälan inte gjorts. Det ska således mycket till för att ansvar ska kunna utkrävas.

4 Befrielse från betalningsskyldighet

4.1 Inledning

Syftet med förevarande kapitel är att undersöka befrielseregeln i 59 kap. 15 §§ SFL samt hur regelns tillämpning förhåller sig till kraven på rättssäkerhet.

I *avsnitt 4.2* redogörs i allmänhet för befrielse från ansvar. Därefter i *avsnitt 4.3* beskrivs hur särskilda skäl tolkats i praxis. Eftersom det föreligger en riklig praxis presenteras endast ett urval, vilket består av de prejudikat som jag anser är av betydelse för förståelsen om vad som inryms under särskilda skäl. Av utrymmesskäl sker analysen löpande. I *avsnitt 4.4* diskuteras befrielseregeln i förhållande till rättssäkerhet. Avslutningsvis ges sammanfattande kommentarer i *avsnitt 4.5*.

4.2 Allmänt om befrielseregeln

Regeln om befrielse från företrädaransvar finns i 59 kap. 15 § SFL och lyder som följande:

”Om det finns *särskilda skäl*, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.” [markerad med min kursivering]

Regeln ger således uttryck för ett undantag från företrädaransvar. Trots att en företrädare agerat uppsåtligen eller grovt oaktsamt finns det därmed en möjlighet till hel eller delvis befrielse från ansvar vid särskilda skäl. En sådan möjlighet fanns redan i 77 a § UF men benämndes då som eftergift eller jämkning.¹⁹⁸

Möjligheten till befrielse motiveras av att en person som företräder ett bolag inte kan vara medveten om eller förutse huvudmannens agerande under alla omständigheter.¹⁹⁹ En företrädare kan också ha gjort allt som kan krävas i försök att begränsa skadeverkningarna av en ekonomisk svår situation som företaget är på väg in i. Det ansågs därför naturligt med subjektiva befrielsegrunder.

Det är den enskilde som har bevisbördan för att särskilda skäl för befrielse föreligger.²⁰⁰ Vad som utgör särskilda skäl framgår inte av lagstiftningen. Motiven

¹⁹⁸ Se avsnitt 2.2.2. Därvid kan även noteras att ingen anvisning om vad som utgjorde särskilda skäl inte heller lämnades i de tidiga regleringarna om företrädaransvar.

¹⁹⁹ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 452. Se även Simon-Almendal 2015, s. 87 f.

²⁰⁰ Dock har Skatteverket genom officialprincipen också en utredningsskyldighet, se 23 § FL och 40 kap. 1 § SFL. Hur långt utredningsskyldigheten sträcker sig får avgöras med hänsyn till det enskilda fallet, se prop. 2002/03:128 s. 26 f.

är även knapphändiga både avseende vilka situationer och på vilka grunder som det kan bli aktuellt med hel eller delvis befrielse från betalningsansvar.²⁰¹ Innebörden av särskilda skäl har huvudsakligen utvecklats i rättstillämpningen.

Det bör noteras att gränsdragningen mellan omständigheter av betydelse för rekvisitet grov oaktsamhets uppfyllnad samt av betydelse för bedömningen av befrielsefrågan ibland är diffus.²⁰² I domskälen sammanvävs ofta redogörelser av omständigheterna av betydelse för ansvarsfrågan med skälen för att göra undantag från betalningsansvar. Det är därför svårt att ur praxis dra en generell skiljelinje mellan vilka omständigheter som kan anses konstituera grov oaktsamhet och vilka omständigheter som kan anses motivera hel eller delvis befrielse.²⁰³

4.3 Rättspraxis om särskilda skäl för hel eller delvis befrielse

Av praxis kan utläsas flera omständigheter som ofta uppmärksammas vid bedömningen av särskilda skäl för befrielse. Första gången som frågan om befrielse från företrädaransvar prövades var i NJA 1971 s. 296 I–III. Först konstaterade HD att förarbetena gav begränsad ledning för när regeln om jämkning och eftergift i 77 a § UF skulle användas. Därefter ansåg domstolen att de ändamålsöverväganden som anförts till stöd för att göra företräderen betalningsskyldig gav vissa anvisningar. Då ansvaret främst riktades mot fåmansbolag antog HD att lagstiftaren särskilt velat åstadkomma att få en företrädare betalningsskyldig när han eller hon på grund av eget eller närståendes aktieinnehav haft ett betydande intresse i aktiebolaget samt ett bestämmande inflytande över detta. Med hänsyn till syftet drog HD slutsatsen att befrielseregeln *borde kunna tillämpas för en företrädare som exempelvis varit anställd i ett bolag utan att ha något ägarintresse* i bolaget.

En enkel princip för när det kan finnas grund för befrielse tycks därför vara om företräderen är att betrakta som anställd utan att ha något ägarintresse. I de aktuella målen hade alla företrädare dock starka ägarintressen och bestämmande inflytande i sina typiska fåmansbolag.

NJA 1971 s. 296 I jämkade inte HD betalningsskyldigheten. HD uttalade bl.a. att om en domstol i varje fall skulle ta hänsyn till företrädares betalningsförmåga torde ansvarsbefrielse snarare bli regel än undantag, vilket uppenbarligen inte varit lagstiftarens syfte. Däremot utesluts inte att det kan förekomma fall, där *företrädares bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter* bör föranleda befrielse. Därtill uttalade HD särskilt att företräderen tidigare fällt för ansvar att inbetala skatten, vilket innebar att det var *upprepade försummelser av samma slag, spridda över lång tid och gällande betydande belopp*. Det allmänna hade således i stor utsträckning fått stå för kostnader som bolagens verksamhet medfört. Med en motivering som i princip var överensstämmande jämkades inte heller betalningsskyldigheten i NJA 1971 s. 296 II.

²⁰¹ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445 och prop. 2002/03:128, s. 26.

²⁰² Simon-Almendal 2015, s. 88.

²⁰³ Lodin m.fl., s. 706.

I NJA 1971 s. 296 III jämkades betalningsskyldigheten delvis, vilket gjordes efter en samlad bedömning av flera omständigheter. Exempelvis anförde HD att beskedet om bolagets ekonomiska svårigheter kommit som en *fullständig överraskning, att de tidigare betalat skatten i tid* och att de hade träffat *avtal med kronofogden* om avbetalning av skulden.²⁰⁴ För det skattebeloppet som förföll vid en senare tidpunkt när det enbart resterade en företrädare i bolaget, konstaterade HD dock att det inte fanns skäl att jämka i lika stor omfattning eftersom företrädaren hade *fortsatt driften trots full insikt om att läget var hopplöst*.

I NJA 1972 not. A 19 ansåg HD att bristande betalningsförmåga i förening med att företrädaren saknat någon egen vinst på den underlåtna skattebetalningen inte heller bör tillräknas en avgörande betydelse.²⁰⁵ I målet ålades företrädaren således full betalningsskyldighet.²⁰⁶

I NJA 1972 s. 115 I hade det funnits brister i företagets bokföring som delvis kunde hänföras till personalens oförmåga. Däremot ansåg HD att företrädaren, som var ansvarig för verksamheten, *borde hållit sig fortlöpande underrättad om rörelsen*. HD upprepade vad som fastslagits i 1971 års fall *om att bristande betalningsförmåga inte i sig självt kan utgöra skäl för befrielse*.²⁰⁷ I målet fanns dock sådana omständigheter som i förening med betalningsoförmåga kunde föranleda jämkning med hänsyn till att den 62-åriga företrädaren var av relativt hög ålder, led av sjukdom som inte var av övergående natur och som starkt begränsade dennes möjlighet till inkomster samt att han genom gjorda avbetalningar uppvisat vilja att fullgöra sina skyldigheter. HD ansåg att det framstod som obilligt att ålägga honom full betalningsskyldighet och jämkade därför beloppet från 183 000 kronor till 25 000 kronor.

I NJA 1972 s. 115 II åberopade företrädaren som skäl för befrielse bl.a. att han gav sysselsättning åt flera personer genom att fortsätta verksamhetsdriften då många företag lagts ner på orten. Det var klarlagt att företrädaren medvetet hade fortsatt driften genom att bl.a. nyttja de skattemedel som dragits av från anställdas löner. HD konstaterade att lagstiftningen tillkommit för att *förhindra att förfallna skattemedel används som riskkapital inom företaget*. Den anförde dock att det vid vissa situationer kan vara motiverat att tillgripa särskilda åtgärder för att under en tid behålla en mindre lönsam drift med hänsyn till anställda och rådande arbetsmarknadsläge. Sådan samhällsekonomisk och social hänsyn kunde föranleda att staten gav företag ekonomiskt stöd. HD konstaterade dock att beslutanderätten över sådana frågor var förbehållen myndigheterna och att företrädare inte hade befogenhet att själv skaffa bidrag genom att ta i anspråk förfallna skattefordringar. HD ansåg därför att företrädaren hade full betalningsskyldighet.

I NJA 1972 s. 205 var företrädaren styrelseledamot samt driftsledare i ett familjeägt bolag och ägde sju procent av aktierna. Resterande aktier ägdes av hennes mor och syster. Det rädde motsättningar i ägarkretsen. Företrädaren *hade inte kunnat, trots sin ställning, ensamt bestämma över verksamheten* på grund av att modern

²⁰⁴ Jfr NJA 1974 s. 423.

²⁰⁵ Jfr RÅ 2007 ref. 48.

²⁰⁶ Därtill uttalade HD, likt uttalandet i NJA 1971 s. 296 I, om att det var fråga om upprepade försummelser gällande betydande belopp.

²⁰⁷ Jfr NJA 1972 s. 697.

ägde 90 procent av aktierna. Efter en tid fick hon förvärva moderns aktier. Enligt HD hade företrädaren innan förvärvet, på grund av ägarmotsättningar och moderns aktieinnehav, *en sådan ställning som närmast varit att jämställa med en anställd företagsledares*. Det skattebelopp som förfallit till betalning dessförinnan jämkades därför från 200 000 kronor till 50 000 kronor. Beträffande de skattebelopp som förfallit efter förvärvet ansågs särskilda skäl för jämkning inte föreligga. Eftersom bolagets ekonomiska svårigheter hade pågått under lång tid ansågs inte förhållandena att en avbetalningsplan med kronofogden upprättats, att betalningar hade gjorts efter planen och att rationaliseringsåtgärder företagits kunna medföra någon annan bedömning av befrielsefrågan.

Målet visar att en annan enkel princip för när det kan finnas grund för befrielse är när företrädaren enbart innehar en obetydlig ägarandel och dennes bestämmanderätt har varit begränsad på grund av andra delägars inflytande.²⁰⁸ Det visar att företrädarens ställning i bolaget är av betydelse. I NJA 1972 s. 205 prövade domstolen den viktiga gränsdragningen för när en företrädare ska anses ha ett betydande intresse och bestämmande inflytande i bolaget respektive betraktas som en anställd företagsledare.²⁰⁹

I NJA 1973 s. 544 ägde företrädaren, som hade ställning som styrelseledamot och verkställande direktör, hälften av aktierna. Han hade därför haft inflytande över bolagets verksamhet. Dock hade företrädarens *möjligheter att bestämma över företaget i verkligheten varit begränsade*. Den andre hälftenägaren hade i stort sett hela det bestämmande inflytandet. Företrädarens ställning i bolaget ansågs av HD, *trots hans betydande aktieinnehav, i stor utsträckning påminna om en anställd företagsledares*. Vidare beaktades även att företrädaren blivit delägare i en för honom svår situation och att han blivit vilseledd på olika sätt beträffande bolaget. Det framgick även att han *så fort han fick reda på att bolaget inte skötte sina betalningar gjort vad som stått i hans förmåga för att ordna upp saken*. När detta inte lyckades medverkade han till att bolaget försattes i konkurs. Mot denna bakgrund fann HD skäl att efterge företrädarens betalningsskyldighet.

I NJA 1974 s. 423 hade företaget haft ekonomiska problem under en längre tid. HD beaktade att företaget *tidigare fullgjort sina skattemässiga skyldigheter*. Skäl saknades även att *trivla på att företrädarna trodde sig ha möjligheter att rädda företaget. De hade inte gynnat sig själva framför borgenärerna eller vissa borgenärer på bekostnad av andra. Den risk som företrädarna tagit genom att fortsätta driften hade inte särskilt gått ut över statens skattefordran*. Bolaget hade även betalat in skatten för en senare period. HD jämkade därför betalningsskyldigheten från 83 000 kronor till 50 000 kronor.

I NJA 1975 s. 480 konstaterade HD att en fjärdedels ägande av aktierna innebar att företrädaren hade ett *betydande intresse* i företaget. Med hänsyn till att företrädaren var verkställande direktör och styrelseledamot medförde hans ställning, enligt HD, att det saknades grund för att jämka betalningsskyldigheten.

I NJA 1984 not. A 1 konstaterade HD att företrädaren inte hade ägt bolaget och inte heller utövat ett bestämmande inflytande över bolagets verksamhet, vilket var omständigheter som visserligen talade för jämkning. HD menade dock

²⁰⁸ NJA 1972 s. 205. Jfr HFD 2013 ref. 75 III och Simon-Almendal 2015, s. 89 ff.

²⁰⁹ Liknande frågor berörs även i NJA 1973 s. 544, NJA 1975 s. 480 och NJA 1984 not. A 1.

att omständigheterna inte varit sådana att företrädaren hade haft *fog för att förlita sig på att någon annan skulle svara för bolagets skyldigheter* under den tid som vederbörande satt ensam i bolagets styrelse. Därför hade företrädaren åsidosatt sina skyldigheter i sådan grad att jämkning av beloppet inte kunde aktualiseras. Rättsfallet visar att det vid bedömningen av särskilda skäl har tagits hänsyn till vilket kontrollansvar företrädaren har kunnat tillskrivas.²¹⁰

I NJA 1993 s. 81 gjorde företrädaren gällande att konkursförvaltaren varit oskicklig vid konkurshandläggningen som resulterade i att statens utdelning för skattefordringarna hade blivit för låg.²¹¹ HD uttalade att: ”viss restriktivitet är motiverad, om än inte så stark att det, mot lagtexten, i praktiken krävs synnerliga skäl”. Domstolen gjorde en helhetsbedömning och beaktade att det var fråga om ett gammalt familjeföretag med specialiserad verksamhet och att verksamheten bedrivits seriöst. Vidare beaktade HD att företrädaren sökt kvalificerad rådgivning och följt de råd han fått, att företrädaren verkligen trott att skatterna skulle kunna regleras och att han haft skäl att räkna med att avvecklingen skulle medföra ett bättre resultat.²¹² Företrädarens betalningsskyldighet jämkades till hälften.

I RÅ 2007 ref. 48 hade den fortsatta driften av bolaget inte lett till att statens möjligheter att få betalt hade försämrats.²¹³ Företrädaren hade anfört att han var utblottad, hade hälsoproblem, var tre fjärdedels pensionär till följd av arbetsoförmåga och ägde en fullt ut belånad fastighet. HFD ansåg att vad företrädaren anfört om sina ekonomiska och personliga förhållanden inte utgjorde särskilda skäl för befrielse.

Domstolens motivering är till synes kort beträffande befrielsefrågan. Det framgår av tidigare praxis att betalningsoförmåga i sig inte utgör särskilda skäl. I målet förelåg dock hälsoproblem m.m. och andra personliga förhållanden, vilket enligt HFD inte kunde utgöra särskilda skäl. Grunden till det kan inte utläsas från domskälen. Det skulle kunnat ha berott på att betalningsförmågan inte ansågs som varaktigt begränsad och att det med hänsyn till hans personliga förhållanden inte ansågs som obilligt att påföra honom betalningsskyldigheten som i det aktuella målet uppgick till 1 781 000 kronor.²¹⁴ Om domskälen hade varit mer utförliga hade det förenklat tolkningen av vad som varit avgörande. Dessutom menar jag att det är svårt att utifrån en så kort motivering kunna utläsa om samtliga omständigheter beaktats, vilket är ett krav vid befrielseprövningen.²¹⁵ I NJA 1993 s. 81 gjorde HD en samlad bedömning i befrielsefrågan av företrädarens åtgärder och omständigheterna i övrigt. Även om det i 2007 års rättsfall förelåg andra omständigheter förefaller det som att en mer nyanserad bedömning saknas. Dock torde 1993 års mål vara särpräglad, vilket påkallar försiktighet avseende att dra

²¹⁰ Detta torde även kunna beaktas vid prövningen av de subjektiva rekvisiten, jfr avsnitt 3.4.3.

²¹¹ Jfr NJA 1978 s. 85 som också berör omständigheter som inträffat på grund av konkurs.

²¹² Morgell anser att rättsfallet visar att praxis inte är entydig då fallet inte följer den restriktiva linjen, se Morgell SN 2009, s. 196. Man kan därför ifrågasätta prejudikatvärdet. Jfr de två skiljaktiga som menade att utrymmet för jämkning var begränsat eftersom företrädaren ägde samtliga aktier i bolaget. Med hänvisning till NJA 1978 s. 85 konstaterade de att företrädaren inte gjort sannolikt att förvaltningen hanterats oriktigt och att det inte visats några övriga omständigheter.

²¹³ Se avsnitt 3.4.4 för de närmare omständigheterna i målet.

²¹⁴ Jfr NJA 1972 s. 115 I och HFD 2013 ref. 75 II.

²¹⁵ Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 601.

långtgående slutsatser av målet. Om det i 2007 års rättsfall hade gjorts en mer nyanserad bedömning där det tydligt av domskälen framgick att samtliga omständigheter beaktats hade domslutet förvisso kunnat bli detsamma, dvs. full betalningsskyldighet, men enligt min mening hade domen kunnat uppfattats som mer rimlig och legitim.²¹⁶

I HFD 2013 ref. 75 I konstaterade HFD att enligt tidigare praxis utgjorde *bristande betalningsförmåga hos en företrädare som äger samtliga aktier i bolaget och som även har det bestämmande inflytandet inte tillräckliga skäl för befrielse till någon del från betalningsskyldigheten*. Det anfördes inte några övriga särskilda omständigheter och därför befriades inte företrädaren från betalningsansvaret.

I HFD 2013 ref. 75 II hade företrädaren haft ett betydande ägarintresse. Vidare var det klarlagt att företrädaren saknade förutsättningar att under överskådlig tid kunna återgå till att arbeta. Företrädaren var 59 år gammal och hans *betalningsförmåga antogs vara varaktigt begränsad*, vilket motiverade en delvis befrielse från betalningsskyldigheten.²¹⁷ Däremot eftersom det gällde *betalningsunderlåtelser under en lång tid*, ett och ett halvt år, som företrädaren ensamt ansvarat för, saknades skäl för någon omfattande befrielse. HFD fastställde betalningsskyldigheten till 500 000 kronor av de 791 300 kronor som Skatteverket hade yrkat på.

I HFD 2013 ref. 75 III hävdade företrädaren att han i huvudsak arbetat som tekniker i bolaget och att han trots sin ställning som styrelseledamot samt verkställande direktör haft ett mycket begränsat inflytande i bolaget. Det fanns dock en hovrättsdom som visade att företrädaren hade dömts för ett brott som hade begåtts i samband med bolagets verksamhet. Vidare framgick det att en annan person var den faktiske företrädaren och hade haft det bestämmande inflytandet. Emellertid visade hovrättsdomen att företrädaren ändå i vissa avseenden agerat självständigt. Han ska ha känt till att svarta löner betalades ut och måste förstått att bolagets bokföring samt redovisning inte sköttes. HFD anförde att det kan beaktas att en företrädare inte haft något ägarintresse i bolaget och inte heller haft något bestämmande inflytande. HFD fann dock att *om ett bolag har använts för omfattande brottslig verksamhet, som den legala företrädaren måste ha varit medveten om och delaktig i*, är utrymmet för att medge befrielse *utomordentligt begränsat*. Domstolen ansåg därför att företrädaren hade full betalningsskyldighet. Sådana omständigheter bör således tala mot befrielse oavsett om företrädarskapet endast varit av formell karaktär och att företrädaren således saknat både ägarintresse samt bestämmande inflytande i bolaget.²¹⁸

I HFD 2016 ref. 60, som i korthet nämndes redan i uppsatsens inledande kapitel, framförde HFD först att befrielseregeln generellt sett har tillämpats med stor restriktivitet. Därefter konstaterade domstolen att företrädaren, som var bolagets likvidator, inte tillhörde den personkrets som ansvarsreglerna främst avser att träffa. Företrädaren hade inte haft ägarintresse i bolagen och någon verksamhet hade inte bedrivits. Skattefordran hade inte heller blivit större. När skatten förföll till betalning stod det klart att bolagen under lång tid saknat förmåga att

²¹⁶ Så som nämnts i avsnitt 3.4.4 har rättsfallet kritiserats.

²¹⁷ Jfr NJA 1972 s. 115 I.

²¹⁸ Jfr Lodin m.fl., s. 707.

betala skatteskulderna. Företrädaren hade inte kunnat vidta någon åtgärd som i avgörande mån kunnat ändra på förhållandet.

Enligt HFD fanns omständigheter kring *företrädarens ställning* och *agerande* som kan beaktas inom ramen för en *proportionalitetsprövning*. I denna prövning angavs att betalningsskyldigheten rörde ett anmärkningsvärt högt belopp. Enligt HFD:s mening stod det klart att även vid ett betydligt lägre belopp skulle lagstiftningens handlingsdirigerande syfte uppnås i lika hög grad. Den börda som betalningsansvaret innebar för företrädaren var stor och utgjorde ett resultat av en atypisk situation. Betalningsskyldighet för hela beloppet ansågs stå i ett klart missförhållande till vad det allmänna skulle vinna av att hela beloppet utkrävdes. Därför satte HFD ner betalningsskyldigheten från 716 miljoner kronor till två miljoner kronor.

Sammanfattningsvis har exempelvis följande omständigheter haft betydelse för bedömningen huruvida det funnits särskilda skäl för befrielse.²¹⁹ Om företrädaren haft bristande ägarintresse i bolaget och ett begränsat inflytande över verksamheten har det talat för befrielse. Om förhållandena visat på det motsatta, dvs. att företrädaren har haft ett betydande ägarintresse samt ett bestämmande inflytande, har möjligheterna till befrielse varit begränsade. Det har även beaktats att företrädaren har gjort vad som stått i hans eller hennes makt för att ordna upp situationen och om de ekonomiska svårigheterna varit ett resultat av förhållanden som inte kunnat förutses av företrädaren. Bristande betalningsförmåga har, normalt vis, inte utgjort en befrielsegrund. Dock vid särskilt ömmande fall, när betalningsförmågan bedömts som varaktigt nedsatt på grund av sjukdom, ålder eller dylika förhållande har ändå full betalningsskyldighet inte ansetts skälig. Delvis befrielse från betalningsskyldigheten har också beviljats med stöd av proportionalitetsprincipen.

4.4 Befrielseregeln i ett rättssäkerhetsperspektiv

Lodin m.fl. framhåller att klarhetskravet innebär att regler inte får vara så pass vaga eller obestämda att de i praktiken inte ger konkret vägledning.²²⁰ Dessutom kan det ses som ett krav på att en bestämmelse inte får vara alltför öppen och behöva fyllas ut av domstolarna för att bli begriplig. Beträffande vilka omständigheter som typiskt sett konstituerar särskilda skäl har det i förarbeten i princip enbart hänvisats till praxis och exempelvis sagts att inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga kan utgöra särskilda skäl för befrielse.²²¹ Dock anges inte på vilket sätt eller på vilka grunder sådana omständigheter bör tillmätas relevans. Dessutom är inte praxis helt entydig, vilket gör det problematiskt att med klarhet kunna uttolka innebörden av

²¹⁹ För en utförlig och fullständig redogörelse hänvisas till SOU 2020:60 s. 220 ff.

²²⁰ Lodin m.fl., s. 606.

²²¹ Prop. 2002/03:128 s. 26.

särskilda skäl.²²² Det innebär således svårigheter för de enskilda att förutse hur Skatteverket och domstolarna kommer att bedöma i deras fall.²²³

En möjlig förklaring till varför praxis kan anses svårtolkad, som berörts tidigare, är att bedömningarna av det subjektiva rekvisitets uppfyllnad och befrielse går in i varandra.²²⁴ Det är särskilt tydligt vid frågor som rör företrädarens ekonomiska intresse och inflytande i bolaget.²²⁵ Det torde i sin tur kunna förklaras av att befrielseregeln tillfälligt påverkades i samband med att de subjektiva rekvisiten ersattes med objektiva rekvisit när SBL infördes.²²⁶ Avsikten med nuvarande lagstiftning är att den hänsynen i regel borde tas redan vid bedömningen av förutsättningarna för ansvar och inte vid befrielsefrågan.²²⁷ Det sagda innebär dock fortfarande en risk för att detta kan ge upphov till viss osäkerhet vid uttolkningen av vad som utgör särskilda skäl. Det kan därför diskuteras om denna risk motiverar att högre krav kan ställas på lagstiftningens tydlighet.

Hellner framhåller möjligheten att i lagstiftningen på förmögenhetsrättens område använda vaga termer som exempelvis ”särskilda skäl”. Däremot betonar han att skatterättslig lagstiftning måste vara utförligare och att det viktigaste kravet därmed blir att lagtexten ger klart besked på de mest väsentliga punkterna.²²⁸ Av det sagda kan det argumenteras för att 59 kap. 15 § SFL inte uppfyller klarhetskravet. En sådan brist kan få betydelse vid tillämpning och tolkning av lagrummet.²²⁹ I rättssäkerhetskänslor och av legalitetshänsyn bör dessutom inte regleringen av den viktiga befrielsefrågan få vara avhängig av en vag norm som även riskerar att leda till godtycklig tillämpning.

Utifrån det föregående avsnittet kan det hävdas att domstolarna tillämpat befrielseregeln med stor restriktivitet.²³⁰ En sannolik orsak till att HD intog ett restriktivt synsätt beträffande vad som utgjorde särskilda skäl är att vid tidpunkten som domstolen utvecklade sin praxis träffade företrädaransvaret oftast fåmansbolag där skatt dragits av på anställdas löner, men som inte inbetalades. Vanligen skedde detta mer eller mindre medvetet för att kunna använda skattemedlen för att finansiera bolagets driftskostnader i förhoppning om att bolagets ekonomiska problem skulle lösa sig.²³¹

När HFD tog över praxisbildningen reglerades företrädaransvar i SBL. Ansvar hade då utvidgats till att omfatta alla skatter och avgifter som ingår i

²²² Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445. Se även Simon-Almendal 2015, s. 88 och Morgell SN 2009, s. 196. Jfr även avsnitt 4.3 avseende gränsdragningen mot grov oaktamhet.

²²³ Statskontoret anförde att det var svårt för företrädarna att förstå vad som inryms i grunden för befrielse. Statskontoret hävdade även att det var svårt för såväl företrädare som Skatteverkets handläggare att förstå praxis avseende befrielsegrunderna, se Statskontorets rapport 2018:14, s. 42.

²²⁴ Se avsnitt 4.3.

²²⁵ Jfr Skatteverket 2009, s. 40.

²²⁶ Se avsnitt 2.2.2.

²²⁷ SOU 2020:60 s. 210. Jfr prop. 2002/03:128 s. 26.

²²⁸ Hellner 1990, s. 205 f. och 237 f.

²²⁹ Jfr Hultqvist 2015, s. 14.

²³⁰ Det har också konstaterats i förarbeten, se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 445 och i praxis, se HFD 2016 ref. 60. Statskontoret har även anförut det, se Statskontorets rapport 2018:4, s. 40 ff.

²³¹ Se avsnitt 2.2.2. Jfr 1972 s. 115 II.

reglerna om skattekonto.²³² Prövningen av betalningsskyldighet kunde således omfatta betydligt fler skatter än vad HD prövade som var ett mer begränsat ansvar än det företrädaransvar som gäller i dag. Det kan därför ifrågasättas om den restriktiva befrielseregeln fortfarande är lämplig trots att tillämpningsområdet utökats. Dessutom kan man fråga sig om det ursprungliga ändamålsövervägandet har samma bäring i dag.²³³

Med beaktande av befrielseregeln bakgrund kan det finnas en risk att bestämmelsen, trots dess öppna karaktär, inte begagnas för att avpassas till nutida förhållanden. Med tanke på samhällsutvecklingen, inklusive att det numera är vanligare att driva bolag, kan befrielseregeln uppfattas som stelbent; det kan föra med sig att ansvaret inte betraktas som rimligt och legitimt då befrielsemöjligheterna begränsas. Det finns även en risk att stelheten på andra sätt avspeglas i tillämpningen genom att bedömningen huruvida det finns skäl för befrielse kan sakna den flexibilitet, allsidighet och nyansering som ett så ingripande ekonomiskt ansvar torde kräva.²³⁴ Därmed finns en risk för att befrielseregeln tillämpas alltför restriktivt och onyanserat.²³⁵

Vid en jämförelse med bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL om befrielse från särskilda avgifter, som är konstruerad dels med ett oskälighetsrekvisit i första stycket, dels med exemplifierande omständigheter i andra stycket, framstår befrielseregeln för företrädaransvar som betydligt mer allmänt hållen eftersom den endast anger att särskilda skäl ska föreligga.²³⁶ Bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL är bl.a. avsedd att förhindra att en ursäktlig okunnighet eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel medför att skattetillägg påförs.²³⁷ Omständigheter som hör hit är exempelvis att oriktigheten kan antas ha berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden eller att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Av motiven framgår att även andra omständigheter som medför att det anses ursäktligt eller oskäligt att ta ut full avgift kan föranleda befrielse, trots att det inte explicit anges i bestämmelsen.²³⁸

En skillnad i jämförelse med befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL är dock att skattetillägg påförs på helt objektiva grunder medan samtliga subjektiva skäl är placerade i befrielseregeln i 51 kap. 1 § SFL. För företrädaransvaret gäller däremot att ansvaret avgränsas genom subjektiva rekvisit.²³⁹ Såväl skattetillägg som företrädaransvar är ingripande och kan handla om ekonomiskt höga belopp.

²³² Se avsnitt 2.4 och prop. 1996/97:100 Del 1 s. 446 ff. Se även Forssén 2019, s. 11 f. Numera finns reglerna om skattekonto i 61 kap. SFL.

²³³ Jfr NJA 1971 s. 296 I–III.

²³⁴ Jfr RÅ 2007 ref. 48 vilket tycks sakna en tydlig nyanserad bedömning. Jfr dock RÅ 2007 ref. 65 beträffande befrielse från skattetillägg där domstolen betonade vikten av en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av befrielsefrågan. Jfr med HFD:s uttalande i RÅ 2009 ref. 72.

²³⁵ För ett liknande resonemang, se SOU 2020:60 s. 222 ff.

²³⁶ Befrielseregeln framstår som ett ”trubbigare redskap”, se Simon-Almendal 2015, s. 96 f.

²³⁷ Prop. 2002/03:106 s. 137.

²³⁸ Prop. 2002/03:106 s. 240 f.

²³⁹ Vissa regler om skattetillägg, till skillnad från 59 kap. 12–13 §§ SFL, förutsätter att det klart framgår att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift enligt 49 kap. 4–5 §§ SFL. Jfr dock 59 kap. 14 § SFL. Däremot stadgar 49 kap. 9 § SFL att skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag. Jfr 59 kap. 12 § SFL och 6 § SkBrL.

Däremot utgör företrädaransvar ett solidariskt ansvar. Samtidigt finns flera omständigheter som tyder på att regeln om befrielse vid skattetillägg är tydligare. Vid en jämförelse framstår alltså 59 kap. 15 § SFL som väl restriktiv och otydlig.²⁴⁰

Sammantaget har flera rättssäkerhetsproblem identifierats med 59 kap. 15 § SFL. Det gäller inte enbart lagstiftningen utan även tillämpningen av regeln. Detta kan lämpligast beskrivas genom att hänvisa till ett uttalande i Företrädaransvarsutredningen som lyder: ”[t]illämpningssvårigheter av de slag som nu identifierats bidrar till en rättsosäkerhet och bristande förutsebarhet som i största möjliga mån bör undanröjas”.²⁴¹

4.5 Sammanfattande kommentarer

Bestämmelsen i 59 kap. 15 § SFL lämnar ingen vägledning för vad som utgör särskilda skäl för befrielse. På motsvarande skäl som för kravet på grov oaktsamhet måste ledning härvid tas av en riklig och mångårig rättspraxis som inte jämt inrymmer tydliga svar. Det finns även tillämpningssvårigheter med befrielseregeln. Emellanåt är det svårt att urskilja vad som utgör omständigheter som är hänförliga till ansvarsbedömningen och bedömningen av särskilda skäl. I praxis har innebörden av särskilda skäl för befrielse tolkats på olika sätt. Min uppfattning är att det emellanåt är svårt att förutse vilka omständigheter som kan förstås som särskilda skäl för befrielse. Vad som emellertid är tydligt är att innebörden tolkats restriktivt; möjligheterna till ansvarsbefrielse är starkt begränsade. Befrielseregeln lider av en vaghet vilket innebär betydande svårigheter att tolka bestämmelsen, inte minst för företrädare. Bestämmelsens öppenhet torde till viss del inte begagnas genom att tolkas åt företrädarnas fördel utan det finns vissa omständigheter som tyder på att det finns vissa läsningar, vilket kan upplevas som otillfredsställande. Ett sådant förhållande kan betraktas som rättsosäkert.

Tillsammans med de slutsatser som drogs i föregående kapitel är det tydligt att företrädaransvaret uppvisar rättssäkerhetsbrister. Inom skatterätten ställs dessutom höga krav på utformningen av lagtexten för att dessa ska anses uppnå tillräcklig grad av rättssäkerhet.²⁴² Att lagstiftaren i princip fullständigt har överlåtit ansvaret till domstolarna att fylla rekvisiten grov oaktsamhet och särskilda skäl kan anses ha skett på bekostnad av förutsebarheten. En viktig fråga är dock om en sådan ordning är helt tillfyllest. Annorlunda uttryckt är frågan om en förändring av företrädaransvaret är att föredra, dvs. om en lagändring kan stärka rättssäkerheten. En sådan diskussion återspeglas i de följande kapitlen.

²⁴⁰ Se vidare Simon-Almendal 2015, s. 96 f. Märk väl att Statskontoret anförde att en konsekvens av oklara befrielsegrunderna medförde att företrädare ofta framhöll omständigheter till stöd för sitt befrielseyrkande som enligt praxis inte var grund för befrielse. Statskontoret menade att oklarheterna var tecken på bristande förutsebarhet. Det som emellertid kunde tala för att lagstiftningen trots allt är förutsebar, enligt den, var att det finns mycket få grunder för befrielse. Företrädarna kunde således vara nästintill säkra på att de inte skulle beviljas befrielse med bakgrund av att de flesta ansökningar avslås, se Statskontorets rapport 2018:14, s. 41 ff.

²⁴¹ SOU 2020:60 s. 232

²⁴² Jfr Höglund, s. 33.

5 En förändrad regel avseende de subjektiva rekvisiten

5.1 Inledning

Enligt min mening är det lämpligt att se över om en lagändring är möjlig för att precisera utfyllnaden av grov oaktsamhet, som främst finns att tolka ur praxis, i syfte att främja förutsebarheten för de enskilda. Det vore även mer rättssäkert om ansvarets gränser tydligare markeras i lagstiftningen. I kapitel 3 har slutsatsen dragits att det finns en risk för att man kan uppfatta det som att företrädaransvar utdöms av domstolen utan att föregås av en nyanserad bedömning, vilket visar på viktiga rättssäkerhetsproblem.

Företrädaransvarsutredningen framförde att, även om granskningen som den låtit genomföra inte ger stöd för att en schematisk tillämpning förekommer i en utbredd omfattning, hindrar inte detta att det ändå kan finnas skäl att i lagtexten särskilt lyfta fram vad som utgör den kärna som vuxit fram i rättspraxis vid tillämpningen av de subjektiva rekvisiten.²⁴³ Särskilt avseende det som i sammanhanget karaktäriserar grov oaktsamhet.

Syftet med förevarande kapitel är att diskutera om en förändring av bestämmelsen beträffande rekvisitet grov oaktsamhet kan stärka rättssäkerheten med avstamp i Företrädarutredningens förslag avseende 59 kap. 13 § SFL. Främst är förutsebarheten av betydelse för analysen, men företrädaransvaret i förhållande till andra discipliner diskuteras också i viss mån.

Avsnitt 5.2 inleder med en presentation av Företrädaransvarsutredningens lagförslag avseende att precisera rekvisitet grov oaktsamhet i 59 kap. 13 § SFL. Därefter diskuteras i *avsnitt 5.3*, med utgångspunkt i förslaget, om de subjektiva rekvisiten över huvud taget bör behållas. Sedan, i *avsnitt 5.4*, fortsätter diskussionen delvis om företrädaransvarets gränser bör uttryckas med objektiva eller subjektiva rekvisit. Den sker dock enbart i bakgrunden eftersom ämnet påverkar den egentliga diskussionen som gäller hur innebörden av rekvisitet grov oaktsamhet kan förtydligas i syfte att få ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL mer tydlig och rättssäker. I *avsnitt 5.5* sker en jämförelse med hur begreppet grov oaktsamhet tolkas inom ramen för skattebrott i syfte att undersöka konformiteten mellan begreppsinnehållen. Härvid berörs även frågan om graderingen av oaktsamhet. Avslutningsvis lämnar jag sammanfattande kommentarer i *avsnitt 5.6*.

²⁴³ SOU 2020:60 s. 200 f. Jfr avsnitt 3.5. Enligt min uppfattning torde inte heller granskningen kunna ge stöd för att en sådan schematisk tillämpning inte förekommer i en utbredd omfattning.

5.2 Företrädaransvarsutredningens förslag – rekvisitet grov oaktsamhet preciseras

Företrädaransvarsutredningen föreslog att ansvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL ska kompletteras med ett tillägg i andra stycket om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen enligt följande:²⁴⁴

*”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.”*²⁴⁵

Det kompletterande stycket avser att motsvara kärnan i den rättspraxis som har vuxit fram beträffande hur rekvisitet grov oaktsamhet ska tillämpas när det gäller förutsättningarna för företrädaransvar.²⁴⁶ Den föreslagna bestämmelsen syftar även till att indirekt markera att bedömningen av de subjektiva rekvisiten måste grundas på samtliga omständigheter i det enskilda fallet för att ansvarsprövningen ska anses fullständig. Markeringen kommer till uttryck i lagtexten genom att det framhålls vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen.

5.3 Ett bibehållande av de subjektiva rekvisiten

Företrädaransvarsutredningen övervägde lämpligheten avseende att ersätta de subjektiva rekvisiten med objektiva förutsättningar för ansvar.²⁴⁷ Det framhölls att detta bättre skulle överensstämma med regelverket inom andra förvaltningsrättsliga områden och att lagstiftningen tidigare haft en sådan utformning. Vid den tidigare lagändringen innebar det att företrädaransvaret utvidgades på ett sätt som inte var åsyftat och bevisbördan om företrädarens insikt att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid övergick från Skatteverket till den skattskyldige.²⁴⁸ Utredningens slutsats var därför att erfarenheterna talade emot en återgång till objektiva förutsättningar för ansvar.

Det saknas dock en djupare analys eller exemplifiering på andra objektiva förutsättningar än de som användes senast. Det är måhända komplicerat att med enbart objektiva rekvisit ringa in betalningsansvaret, men en sådan analys hade enligt min mening kunnat förtydligat utredningens ståndpunkt och gjort slutsatsen ännu mer övertygande.²⁴⁹

²⁴⁴ SOU 2020:60 s. 29.

²⁴⁵ För att se nuvarande bestämmelses lydelse samt första stycket, beträffande företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL, se avsnitt 3.2.

²⁴⁶ SOU 2020:60 s. 205 ff. och s. 313 ff.

²⁴⁷ SOU 2020:60 s. 199 f.

²⁴⁸ Jfr avsnitt 2.2.2.

²⁴⁹ Jfr Advokatsamfundets remissvar som menar att det finns skäl att överväga att ersätta nuvarande subjektiva rekvisit med objektiva förutsättningar för ansvar, men med ett krav på insikt hos företrädaren. Jfr dock prop. 2002/03:128 s. 96 angående att kravet på insikt är ett subjektivt rekvisit.

Eftersom juridiken och politiken tangerar varandra på skatteområdet måste reella skattepolitiska hänsynstaganden vägas och balanseras mot grundläggande krav på förutsebarhet i rättstillämpningen.²⁵⁰ Fördelen med subjektiva rekvisit är framför allt att de kan öppna möjligheten att åstadkomma ett optimalt beslut i det enskilda fallet. Nackdelen är att förutsebarheten minskar. Eftersom domstolen har möjlighet att tillmäta en viss specifik omständighet stor betydelse är det svårt att på förhand veta hur utfallet kommer att bli.

Rättssäkerhetsaspekterna strävar efter att motverka godtyckliga bedömningar samtidigt som det fiskala syftet kan fordra att skattebestämmelserna inte detaljregleras.²⁵¹ Subjektiva bedömningar kan således bli en nödvändig beståndsdel i tolkningen av regler för att dess tillämpningsområde inte ska bli alltför snävt. Dock medför det att risken för godtycke kan antas öka, vilket har att göra med att utrymmet för subjektivitet är större. För att minska risken för godtycke och öka förutsebarheten är det viktigt att de subjektiva bedömningarna kan verifieras med argument.²⁵²

En så ingripande regel som företrädaransvaret måste vara kringgärdad av höga krav på rättssäkerhet för den enskilde. När reglerna aktualiseras bör fortfarande bevisbördan ligga på den starkare parten enligt min uppfattning. I detta fall är det staten genom Skatteverket. Samtidigt möjliggör ansvarsförutsättningar med en någorlunda öppen karaktär att beakta de specifika omständigheter som det enskilda fallet är behäftat med. Ett ändamålsenligt företrädaransvar torde kräva viss flexibilitet, företrädesvis med en skuldprövning och som dessutom uttrycks på ett sätt som är förutsebart, vilket i sig innebär en balansgång.

Visserligen kan subjektiva omständigheter beaktas inom ramen för befrielseprövningen. En möjlighet hade kunnat vara att utöka befrielsegrunderna för att utjämna förhållandet som uppstår då bevisbördan blir omkastad när ansvaret enbart uttrycks med objektiva förutsättningar. Dock har företräderen bevisbördan vid befrielsefrågan. Det kan inte anses tillfredställande att företräderen skulle bära bevisbördan vid majoriteten av de viktiga frågorna som är av betydelse för ansvaret. Enligt min bedömning talar övervägande skäl för att behålla de subjektiva rekvisiten. Till syvende och sist är det *mer rättssäkert* för den enskilde.

5.4 Ett tydliggörande av grov oaktsamhet

Företrädaransvarsutredningen framhöll att, med hänsyn till den omfattande kritik som riktats mot företrädaransvaret tillsammans med det faktum att HFD funnit anledning att i flera vägledande avgöranden klargöra begreppens innebörd, finns det förhållanden som talar för att gränserna för ansvaret innebär svårigheter också för den som ska tillämpa reglerna.²⁵³ I detta avseende är jag av samma

²⁵⁰ Jfr Wahlgren, s. 40 ff.

²⁵¹ Nordklint, s. 68 f. Jfr Morgell SN 2017, s. 526.

²⁵² Jfr SOU 1993:62, s. 77. Där framhålls att man inte kan nå fullständig precision, framför allt när rättsnormerna är vaga eller när de faktiska omständigheterna är mycket säregna. Då krävs rationell argumentation.

²⁵³ SOU 2020:60 s. 199. Jfr Hultqvist 2015, s. 19 f.

uppfattning. Jag anser att sådana rättssäkerhetsbrister leder till tolknings- och tillämpningsproblem. Det finns därför ett behov att förtydliga innebörden av grov oaktsamhet för att lagen ska vara rättssäker, förutsebar och vägledande för mänskligt handlande.²⁵⁴ En sådan förändring hade kunnat resultera i att reglerna om företrädaransvar uppfattas som mer rättvisa från företrädarnas perspektiv.

Det handlar således om att med lagstiftningsteknik åstadkomma en utformning där det så tydligt och entydigt som möjligt framgår under vilka förutsättningar, med andra ord rekvisit, angivna rättsföljder inträder.²⁵⁵ Nordklint framhåller att ett sätt att öka förutsebarheten är att undvika generalklausuler och i stället ha detaljerade och preciserade lagregler.²⁵⁶ Emellertid menar hon att följden av ett sådant förhållningssätt kan bli att förutsebarheten minskar eftersom lagstiftningen kan riskera att bli ett alltför omfattande och okontrollerbart regelverk som kräver en kopiös precision för att det ska vara möjligt att begripa innebörden av den.

Av det sagda är det viktigt att regeln utformas med tydlighet så att en företrädare kan förstå när ett personligt betalningsansvar kan aktualiseras, men det är inte möjligt att nå fullständig förutsebarhet eftersom det skulle kräva ett regelverk in absurdum.²⁵⁷ Det är förvisso en komplex balansgång att så tydligt som möjligt redogöra för hur en företrädare bör agera utan att återgå till rent objektiva rekvisit, vilket enligt min mening skulle innebära betydande nackdelar för den enskilde.²⁵⁸ Det är således viktigt att ett förtydligande av bestämmelsen övervägs noggrant för att undvika försämringar för företrädare. En föreskrift om hur grov oaktsamhet bör beaktas skulle därmed kunna utgöra ett lämpligt utförande.

Det föreslagna tillägget innehåller både objektiva respektive subjektiva faktorer eftersom formuleringen ”insett eller borde ha insett” utgör ett oaktsamhetsrekvisit.²⁵⁹ Härvid finns det en risk för förutsebarhetsproblem med hänsyn till att faktorerna blandas. Det skulle kunna leda till osäkerhet vad regleringen avser.²⁶⁰ Däremot bidrar en sådan lösning till att innebörden av de subjektiva rekvisiten ringas in genom att ta hjälp av både subjektiva och objektiva förutsättningar; det ökar möjligheten till förutsebarhet och minskar problematiken.

Dock torde det vara främmande att inom exempelvis civilrätten och straffrätten genom lagstiftning försöka ringa in och precisera innebörden i ett subjektivt

²⁵⁴ Jfr Fast Lappalainen 2019, s. 93. Jfr även avsnitt 3.4.3 om att grov oaktsamhet är av större betydelse vid ansvarsprövningen.

²⁵⁵ En tydlig utformning är viktigt såväl av effektivitets- som rättssäkerhetsskäl, se Melz, s. 47.

²⁵⁶ Nordklint, s. 64. Dock är det svårt att besvara frågan i vilken grad som rättstillämpningen ska vara logiska följder av dessa bestämmelser och hur pass tydliga lagreglerna behöver vara för att de ska anses vara tillräckligt förutsebara. Nordklint ställer följande frågor som är intressanta i sammanhanget ”[ä]r det tillräckligt förutsebart att regler och principer endast framgår av praxis samtidigt som rättssystemet måste förhålla sig till legalitetsprincipen? Hur ingående tolkning av en lagregel kan krävas utan att den ska betraktas som oförutsebar?”.

²⁵⁷ Nordklint, s. 64. En närbelägen fråga till diskussionen om reglernas precision är frågan om för vem som förutsebarheten ska vara god och om förutsebarheten skiljer sig åt beroende på frågeställningens svårighetsgrad, se SOU 1993:62 s. 77 f.

²⁵⁸ Se avsnitt 5.3.

²⁵⁹ Jfr prop. 2002/03:128 s. 96 f.

²⁶⁰ Simon-Almendal & Kleineman anför liknande resonemang avseende en annan fråga beträffande rådgivares ansvar för vårdslöst biträde, se Simon-Almendal & Kleineman SvSkT 2011, s. 12.

rekvisit.²⁶¹ Samma argument skulle kunna anföras här, dvs. att det inom skatterätten är främmande att ringa in och precisera begreppsinnehållet i ett subjektivt rekvisit, så som den föreslagna utformningen gör.²⁶² För att förtydliga vad som utgör grov oaktsamhet, i syfte att åstadkomma ett rättssäkrare företrädaransvar, torde det dock inte finnas några andra lämpliga lösningar.²⁶³

Den föreslagna ändringen har en viss likhet med den tidigare företrädaransvarsregeln i 12 kap. 6 § SBL enligt den lydelsen som gällde vid dess införande. Den dåvarande regeln innebar dock att personligt betalningsansvar var huvudregel, men om företräddaren före skattens förfallodatum vidtagit verksamma avvecklingsåtgärder, befriades företräddaren från ansvar.²⁶⁴ Även om liknande formuleringar och begrepp används i den föreslagna ändringen, är det således en viktig skillnad att den föreskriver att det, inom ramen för culpabedömningen, särskilt ska beaktas om företräddaren insett eller borde ha insett att bolaget inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företräddaren inte har gjort vad som rimligen kan begäras för att skydda borgenärerna. Ansvarets gränser uttrycks därför inte med enbart objektiva förutsättningar. Därigenom behålls även skuldprövningen, vilket jag anser är viktigt för att företrädaransvaret ska uppfattas som rimligt och legitimt.

Företrädaransvarsutredningen framhöll att grov oaktsamhet har i praxis formulerats ungefär enligt något av de följande alternativen.²⁶⁵ Det första alternativet anger att grov oaktsamhet föreligger om företräddaren insett eller borde ha insett att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och företräddaren inte gjort allt vad som rimligen kan krävas av honom eller henne för att skydda var och en av borgenärerna. Det andra alternativet anger att grov oaktsamhet föreligger om företräddaren fortsatt verksamheten trots att företräddaren har insett eller borde ha insett att en fortsatt drift skulle medföra en påtaglig risk för att den juridiska personen inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet. Utredningens slutsats var att det första alternativet bör utgöra ett tillägg till lagtexten för att precisera avgränsningen av de subjektiva rekvisiten eftersom den bl.a. är mer allmänt hållen.

Det kan påpekas att alternativet är i linje med den tvåstegsprövning som tidigare redogjorts för.²⁶⁶ Utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv är detta positivt eftersom ju mer bunden som rättstillämparens tolkning är av allmänt tillgängliga rättskällor, så som klar lagtext och förarbeten, desto bättre blir förutsebarheten för de skattskyldiga.²⁶⁷ Motsatsvis kan en helt fri tolkning från domstolarnas sida medföra helt oväntade konsekvenser för den skattskyldige. Det främjar även att

²⁶¹ Jfr dock att det i lagtexten för vissa brott förklaras vad där menas med ett visst oaktsamhetsrekvisit, t.ex. 15 kap. 6 § 2 st. BrB.

²⁶² Simon-Almendal SN 2021, s. 67.

²⁶³ Detta menar jag med bakgrund av att HFD tidigare gett vägledning för hur man ska tillämpa reglerna, samtidigt som kritiken kan anses visa på att oförutsebarheten i tillämpningen har ökat. Det krävs därför en annan åtgärd. Jfr avsnitt 3.4 och 3.5.

²⁶⁴ Således övergår inte heller bevisbördan om företräddarens insikt till den skattskyldige, se avsnitt 5.3.

²⁶⁵ SOU 2020:60 s. 200 ff.

²⁶⁶ Se avsnitt 3.4.4.

²⁶⁷ Lodin m.fl., s. 606.

bestämmelsen blir mer klar och tydlig så att företrädarna kan förstå konsekvenserna av ett handlande genom att ta del av bestämmelsens lydelse. Följderna vid brist på agerande blir därmed förutsebara för företrädarna.

Vid en sådan utformning som Företrädaransvarsutredningen föreslagit är gällande praxis fortfarande vägledande för tillämpningen, vilket i sig skapar stabilitet och ökad förutsebarhet.²⁶⁸ Eftersom utformningen endast utgör en kodifiering av praxis finns det dock en risk att någon verklig förändring av rättstillämpningen inte åstadkoms genom förtydligandet. Det kan alltså inte uteslutas att prövningen härfter även kan riskera att bli schablonartad, men risken för det torde i vart fall minska eftersom lagtexten är tydlig.²⁶⁹

Vidare bedömde Företrädaransvarsutredningen att det som ingår i det grundläggande aktsamhetskravet, avseende att företrädaren när företaget fått ekonomiska svårigheter ska handla på ett sätt som medför att samtliga borgenärers intressen tillvaratas, är ändamålsenligt och avgränsat.²⁷⁰ Ett sådant krav uppkommer dock endast om företrädaren haft eller borde ha haft insikt om risken för betalningsunderlåtelse. Näringslivets skattedelegation (NSD) framförde emellertid i sitt remissvar att:²⁷¹

”[e]nligt NSD:s uppfattning ska en företrädare som vid ett ekonomiskt trångmål vidtagit ett antal åtgärder, såsom att tillskjuta egna medel, förhandla med leverantörer, banker och andra finansiärer för att försöka lösa den ekonomiska situationen inte anses ha förfarit grovt oaktsamt. Mot denna bakgrund föreslår NSD att 59 kap 13 § 2 st SFL ska utformas enligt följande

Vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam ska det särskilt beaktas om företrädaren

- insett eller utifrån sina förutsättningar måste ha insett att den juridiska personen inte skulle kunna fullgöra sin betalningsskyldighet och

- inte vidtagit några åtgärder för att skydda var och en av borgenärerna eller för att den juridiska personen ska kunna fullgöra sin betalningsskyldighet”.

En sådan utformning kan förvisso medföra att lagtexten blir enklare då den innehåller en uppdelning i strecksatser. Dock torde inte NSD:s uppfattning – angående aktsamhetskravets innebörd – överensstämja med praxis.²⁷² Om sådana åtgärder, som NSD redogjort för, har vidtagits kan det fortfarande ha inneburit att skattemedel har nyttjats som *riskkapital* i en näringsverksamhet som fått ekonomiska svårigheter.²⁷³ Det medför samtidigt ett risktagande i förhållande till att staten gör skatteförluster. Däremot borde sådana åtgärder, för det fall att de

²⁶⁸ SOU 2020:60 s. 289.

²⁶⁹ För liknande resonemang, se Simon-Almendal SN 2021, s. 67.

²⁷⁰ SOU 2020:60 s. 198 ff.

²⁷¹ Se NSD:s remissvar.

²⁷² Jfr NJA 1977 s. 711 och NJA 1979 s. 229 där företrädarna haft en befogad förhoppning om att en fortsatt drift skulle medföra att skatten skulle kunna betalas. Jfr även RÅ 2007 ref. 48.

²⁷³ NJA 1972 s. 115 II. Även om inte några andra borgenärer har gynnats framför staten, torde det dock inte fränta att skattemedel har utgjort riskkapital i verksamheten.

lindrar följderna av oaktsamheten genom att minska bolagets totala skuld, i viss mån kunna beaktas vid prövningen om det finns särskilda skäl för befrielse.²⁷⁴

De som förespråkar en lydelse av 59 kap. 13 § SFL som liknar den som NSD föreslagit upplever förmodligen att effekterna av aktsamhetskravet emellanåt är för stränga. En sådan ståndpunkt kan även innebära ett ifrågasättande om kravet i samtliga situationer är passande för en lämplig hantering av en insolvenssituation.²⁷⁵ Så som nämnts i avsnitt 2.4 kan företrädarens handlingsätt i en insolvenssituation påverkas av reglerna om företrädaransvar. Det finns dock ett handlingsdirigerande syfte att ett företag med ekonomiska svårigheter inte ska drivas vidare när det finns en *påtaglig risk* att företaget inte kommer att kunna fullgöra sina skyldigheter. Detta hänger ihop med företrädaransvarets syfte om att säkra statens skattefordringar och att förhindra att skattemedel används som riskkapital. Det kan motivera varför det ställs relativt hårda krav på företrädarens förutseende och agerande för att grov oaktsamhet inte ska anses föreligga.²⁷⁶

Det bör även beaktas att de skatter och avgifter som företrädare i praktiken normalt blir betalningsansvariga för främst är avdragen källskatt på anställdas löner som inte betalats in, obetalda arbetsgivaravgifter och obetald mervärdesskatt.²⁷⁷ Sådana skatter och avgifter avser alltså bl.a. en del av de anställdas löner och lönebikostnader. Skattesystemet förutsätter i grunden att företag medverkar till uppbörden av dessa skatter åt staten.²⁷⁸ Tillspetsat kan man säga att det är medel som egentligen tillhör staten. Följaktligen då ett företag drivs vidare, trots att det inte finns medel till att betala förfallna skatter och avgifter av det nyss nämnda slaget, innebär det i princip att skattemedel används som riskkapital i verksamheten.

Däremot är det viktigt att innebörden av grov oaktsamhet klargörs. Den lydelse som Företrädaransvarsutredningen föreslagit klargör detta samtidigt som kravet på nödvändig aktsamhet hos en företrädare, som råder enligt gällande ansvarsregler, bibehålls. Det främjar att företrädare kan förutse konsekvenserna av sina handlingar och planera sitt handlande efter det. Ett sådant klargörande är angeläget för att bestämmelsen om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL ska bli tydligare samt för att *stärka rättssäkerheten*.

²⁷⁴ Jfr NJA 1973 s. 544 och NJA 1974 s. 423. Jfr även NJA 1972 s. 115 II där det framgår att, om skattemedel medvetet använts som riskkapital, talar det emot befrielse av betalningsansvaret.

²⁷⁵ Då en företrädare undgår ansvar om avvecklingsåtgärder vidtas i tid, hävdar vissa att ansvaret ger en anvisning att omedelbart avveckla bolaget även ifall andra åtgärder, om mer tid gavs, potentiellt hade kunnat rädda verksamheten. Från ett näringslivsperspektiv har företrädaransvaret därför kritiserats för att vara alltför strängt och konkursdrivande, se t.ex. Persson Österman & Svernlöv 2013, s. 72 ff. Jfr dock anståndsreglerna enligt 63 kap. 15 och 23 §§ SFL, rådruksmöjligheten genom betalningsinställelse eller företagsrekonstruktion samt förslaget om att införa en rådruksregel. Se vidare SOU 2020:60 s. 249 ff.

²⁷⁶ Jfr SOU 2002:8 s. 142.

²⁷⁷ SOU 2020:60 s. 94 och 202 f.

²⁷⁸ Prop. 1945:370 s. 85 ff. Jfr med uppbördssystemet som avskaffades 1947 där den anställda i stället skulle betala in skatten till det allmänna. Detta skulle dock göras ett till två år efter att beskattningen hade fastställts, se Simon-Almendal 2015, s. 25 f.

5.5 Begreppet grov oaktsamhet vid skattebrottsliga gärningar och graden av oaktsamhet

Till betänkandet bifogades ett särskilt yttrande av experterna Bartels, Brockert och Krassén.²⁷⁹ Där framhölls bl.a. att en stor del av den kritik som riktats mot företrädaransvarsregelverket handlar om att domstolarnas och Skatteverkets tolkning av rekvisitet grov oaktsamhet träffar handlingar som enligt allmän rättsuppfattning inte kan anses utgöra grov oaktsamhet. Experterna framförde att de skattebrottsliga gärningarna har styrts mot att endast träffa särskilt klandervärda handlingar. De citerade ett uttalande från HD som gjordes i NJA 2018 not. 19 om att begreppet grov oaktsamhet ska, vad gäller skattebrottsliga gärningar, ges en restriktiv tolkning samt anses föreligga först när gärningsmannen medvetet tagit en risk i fråga om deklarationens riktighet, medan glömska, förbiseende och missförstånd och andra former av omedveten oaktsamhet endast i speciella fall omfattas av straffbestämmelsen.²⁸⁰ Vidare uttalade experterna att:

”[v]äljer man att inom ramen för skattesystemet använda begrepp som *uppsåtligt* och *av grov oaktsamhet* kan man inte göra en alltför extensiv tolkning av begreppen, som inte heller står i överensstämmelse med hur begreppen tolkas inom ramen för den straffrättsliga begreppsvärlden. Om så sker riskeras att förtroendet för skattesystemet och de ansvariga myndigheterna urholkas.”

Det framgår att rekvisitet grov oaktsamhet vid tillkomsten av SkBrL var tänkt att reserveras för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans eftersom de lindrigare förseelserna kunde sanktioneras genom att ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg infördes.²⁸¹ Att avgöra vad som var att betrakta som grov oaktsamhet överlämnades dock till rättspraxis.

Initialt kan det framstå som osäkert om rekvisitet verkligen har samma innehåll vid fråga om företrädarens betalningsskyldighet som vid straffansvar. Emellertid kan skillnaderna förklaras av att nödvändig aktsamhet, som rekvisitet prövas mot, skiljer sig åt beroende på kontexten.²⁸² Därigenom varierar innebörden av grov oaktsamhet utan att det framgår av lagtexten. Dessutom krävs mer av yrkesmän än av lekmän beträffande företeelser som rör ifrågavarande yrkesområde.²⁸³ Sådana kontextberoende standarder kan enbart sällan hämtas från andra delar av rättsordningen eller utanför denna. Vid vissa ordningsavvikelser, särskilt inom näringsrättens område, har kravet på aktsamhet i praxis ställts högt, vilket medfört att en lindrig grad av oaktsamhet föranlett ansvar.²⁸⁴

²⁷⁹ SOU 2020:60 s. 329 ff.

²⁸⁰ SOU 2020:60 s. 332. Jfr NSD:s remissvar och Simon-Almendal SN 2017, s. 645 f.

²⁸¹ Se departementschefens uttalande i prop. 1971:10 s. 232 f. och 256. Jfr prop. 1995/96:170 s. 166. Man kan dock fråga sig vilken betydelse senare års rättsutveckling, t.ex. genom NJA 2013 s. 502, har på den närmare innebörden av rekvisitet grov oaktsamhet.

²⁸² Se avsnitt 3.4.3.

²⁸³ Asp, Ulväng & Jareborg, s. 317 f.

²⁸⁴ Prop. 1993/94:130 s. 21 f.

Emellertid framgår det av bestämmelserna i 59 kap. 13 § SFL att grov oaktsamhet krävs, dvs. att företrädaren är grovt oaktsam i förhållande till att denne inte betalat skatten.²⁸⁵ Därigenom ställs högt ställda krav på graden av företrädarens försumlighet. Vid bedömningen om oaktsamheten kan betraktas som grov bör, enligt min uppfattning, tas hänsyn till att begreppet grov oaktsamhet är tänkt att reserveras för mer klandervärd försummelse eller nonchalans.²⁸⁶

För att knyta an till relevansen av culpagraderingen och uttalandet i NJA 2018 not. 19 som experterna hänvisade till kan nämnas att prövningen rörde brottet värdslös skatteuppgift enligt 5 § SkBrL. Brottet förutsätter att gärningsmannen av grov oaktsamhet lämnat oriktig uppgift. Den åtalade kvinnans kunskaper om skatterätt och bokföring var begränsade; hon hade förutsatt att rådgivningen hon fått var korrekt. Utredningen gav enbart stöd för att de oriktiga uppgifter som hon lämnat orsakats av ett missförstånd från hennes sida. Hon hade därför varit oaktsam genom att inte sätta sig in i de relevanta skattereglerna. Däremot hade hon inte varit grovt oaktsam och dömdes inte för brottet.

Flera omständigheter som ligger till grund för culpabedömningen tillåter en gradering, därmed också en gradering av måttet av culpa, exempelvis hur klandervärd personen varit.²⁸⁷ I allmänhet är medveten oaktsamhet mer förkastlig än omedveten oaktsamhet eftersom den förra innebär mer påtaglig likgiltighet inför andras intressen som ger större anledning till klander. Medveten oaktsamhet är ofta att klassificera som grov oaktsamhet, men även omedveten oaktsamhet kan, särskilt vid mer påtaglig klandervärdhet, betecknas som grov.

Beträffande företrädaransvar har oaktsamheten inte varit grov om underlåtenheten ansetts ursäktlig eller mindre klandervärd.²⁸⁸ Det bör utifrån aktsamhetskravet konstateras att företrädaren brustit i så hög grad att hans eller hennes oaktsamhet måste anses som grov.²⁸⁹ Bedömningen måste göras med *beaktande av samtliga omständigheter*.²⁹⁰ Det omvända förhållandet är inte rättssäkert. En sådan bedömning utgör en förutsättning för att inte beteenden som enbart är oaktsamma ska träffas. Annars finns en risk för att företrädaransvaret tillämpas strängare än vad bestämmelserna ger uttryck för; då ringa oaktsamhet inte ska medföra företrädaransvar.²⁹¹ Det hade därför stridit mot legalitetsprincipen. Till skillnad mot experterna anser jag därför att det snarare är onyanserade bedömningar som kan riskera att leda till en urholkning av förtroendet för skattesystemet och de ansvariga myndigheterna. Det sagda visar således på behovet att i lagstiftningen signalera att en sådan bedömning måste göras.

²⁸⁵ Jfr prop. 2002/03:128 s. 96 f. Se avsnitt 3.2 för bestämmelsens nuvarande lydelse.

²⁸⁶ Jfr t.ex. NJA 1983 s. 374 och NJA 2004 s. 510 I–II.

²⁸⁷ Asp, Ulväng & Jareborg, s. 319. Se även SOU 2002:8 s. 77 och SOU 1969:42 s. 181. Jfr avsnitt 3.4.3.

²⁸⁸ Jfr SOU 2020:60 s. 179 f. och Lodin m.fl., s. 705. Jfr även departementschefen i prop. 1953:100 s. 387 f. beträffande straffansvar för underlåtenhet att göra skatteavdrag för annan att ”rena förbi-seenden förelegat eller eljest smärre misstag” undantas från det straffbara området. Bestämmelsen motsvarar i dag 6 § SkBrL som straffar samma gärning som kan medföra betalningsansvar för företrädaren enligt 59 kap. 12 § SFL.

²⁸⁹ Beträffande aktsamhetskravet som framgår av praxis, se avsnitt 3.4.4.

²⁹⁰ SOU 2020:60 s. 179. Jfr HFD 2018 ref. 4.

²⁹¹ Jfr prop. 2002/03:128 s. 96 f.

5.6 Sammanfattande kommentarer

Enligt min uppfattning bör företrädaransvarsbestämmelsen i 59 kap. 13 § SFL ändras genom att ett förtydligande av rekvisitet grov oaktsamhet görs. Detta skulle öka förutsebarheten och stärka rättssäkerheten. Det omvända förhållandet som representerar nuläget, dvs. utan en precisering av innebörden av grov oaktsamhet, medför svårigheter att bedöma när och i vilka situationer företrädaransvar kan aktualiseras. Förutsebarheten blir därigenom begränsad.

Precis som HFD har påpekat i RÅ 2009 ref. 72 menar även jag att en förutsättning för att företrädaransvaret ska vara rättssäkerhet är att det bl.a. görs en allsidig och nyanserad bedömning av de subjektiva rekvisiten. En sådan bedömning utgör även en förutsättning för att rekvisitet grov oaktsamhet inte ska ges en för extensiv innebörd. De nyanserade bedömningarna ska medföra att företrädaransvaret endast träffar sådana beteenden som är särskilt klandervärda. På så sätt främjar även nyanserade bedömningar förutsebarhet beträffande handlingars konsekvenser samtidigt som det utgör en förutsättning för att ansvaret ska vara rättssäkert. Av detta följer att enbart en förändring av 59 kap. 13 § SFL inte är tillräcklig för att öka rättssäkerheten. Det är betingat av att domstolarna vid sin tillämpning i varje mål om företrädaransvar gör en allsidig och nyanserad bedömning. Anledningen till att understryka detta baseras även på slutsatsen som dragits i avsnitt 3.6 om att det finns en risk att bedömningarna uppfattas som schablonmässiga.

Av det sagda bör således bedömningsunderlaget för utdömande av företrädaransvar möjliggöra en allsidig och nyanserad prövning. För att uttrycka mig tydligt bör alltså företrädaransvar inte utdömas, om exempelvis beslutsunderlaget inte möjliggör en sådan bedömning, med hänsyn till legitimitetsskäl.²⁹² Det motsatta förhållandet kan betraktas som rättsosäkert. Skatteverkets utredningsskyldighet enligt 40 kap. 1 § SFL bör därför kunna påverkas av detta.²⁹³ Detta anknyter även till de processuella förutsättningarna som gäller i företrädaransvarsmål.²⁹⁴ Härvid bör alltså domstolens utredningsskyldighet också påverkas enligt 8 § FPL. Skyldigheten innebär att domstolen har ett ansvar för att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Det kan även tilläggas att när företrädaransvarsmålen flyttades till allmän förvaltningsdomstol diskuterades om muntlig förhandling skulle vara obligatorisk, så som gällde när målen prövades i allmän domstol.²⁹⁵ Med beaktande av målens karaktär ansågs att en muntlig förhandling bör hållas som regel då det förbättrar förutsättningarna för att ett beslut blir riktigt, men en obligatorisk sådan ansågs dock vara alltför resurskrävande.²⁹⁶

²⁹² Jfr avsnitt 3.4 och 3.5.

²⁹³ Jfr Nordklint, s. 220 ff.

²⁹⁴ Se vidare SOU 2020:60 s. 82 ff. Jfr avsnitt 3.5.3.

²⁹⁵ SOU 2002:8 s. 102 f. och prop. 2002/03:128 s. 32 f.

²⁹⁶ I utredningen framhölls även domstolens utredningsskyldighet enligt 8 § FPL som gäller oavsett om företrädarkaren valt att yttra sig, vilket sågs som en fördel ur rättssäkerhetssynpunkt, se SOU 2002:8 s. 100 f.

6 En förändrad regel om befrielse

6.1 Inledning

Enligt min mening är det lämpligt att se över om en lagändring är möjlig för att precisera regeln om befrielse i syfte att främja förutsebarheten för de enskilda. Slutsatserna som dragits i avsnitt 4.5 är att bestämmelsen om befrielse i 59 kap. 15 § SFL inte är klar och tydlig. Det finns även tillämpningssvårigheter som bidrar till en rättsosäkerhet och bristande förutsebarhet.

Syftet med detta kapitel är att diskutera om en förändring av befrielseregeln kan stärka rättssäkerheten. Denna diskussion sker med avstamp i Företrädaransvarsutredningens lagförslag beträffande 59 kap. 15 § SFL. Inledningsvis presenteras Företrädaransvarsutredningens lagförslag som tar sikte på 59 kap. 15 § SFL i *avsnitt 6.2*. Därefter diskuteras i *avsnitt 6.3* om ett oskälighetsrekvisit bör införas i stället för det som nu stadgas om att befrielse får medges om det finns särskilda skäl. Den diskussionen inbegriper även om tillämpningsområdet vad gäller befrielse bör breddas. Sedan, i *avsnitt 6.4*, diskuteras om befrielsegrunderna bör tydliggöras i lagstiftningen. Genomgående diskuteras även vissa likheter och skillnader med befrielsegrunderna för skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL i syfte att stödja argumentationen. Avslutningsvis lämnas sammanfattande kommentarer i *avsnitt 6.5*.

6.2 Företrädaransvarsutredningens förslag – befrielseregeln ges en ny utvidgad utformning

Företrädaransvarsutredningen föreslog i sitt betänkande att befrielseregeln i 59 kap. 15 § ska ändras enligt följande lydelse:²⁹⁷

”Om det är oskäligt att företrädaren blir betalningsskyldig för den juridiska personens skatt eller avgift ska företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

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 verk samma 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.”*²⁹⁸

²⁹⁷ SOU 2020:60 s. 30.

²⁹⁸ För bestämmelsens nuvarande lydelse, se avsnitt 4.2.

Förslaget är delvis en utvidgning av tillämpningsområdet i jämförelse med nuvarande befrielseregel i 59 kap. 15 § SFL.²⁹⁹ Enligt Företrädaransvarsutredningens mening skulle förslaget medföra en mer nyanserad tillämpning eftersom det tydliggörs att bedömningen gällande om det finns grund för befrielse ska göras med hänsyn tagen till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Detta kommer till uttryck genom att möjligheten till befrielsen knyts till en bedömning av om betalningsskyldigheten är oskälig. Avsikten är även att öka förutsebarheten i rättstillämpningen genom att precisera bestämmelsens andra stycke med fyra exempel som särskilt ska beaktas vid befrielseprövningen.

6.3 Ett oskälighetsrekvisit i stället för särskilda skäl

Det kan ifrågasättas om det är rimligt att ett så ingripande personligt ansvar, som företrädaransvaret innebär, även är behäftat med mycket restriktiva möjligheter till befrielse. Befrielseregeln har en stark koppling till företrädaransvarets ursprungliga tillämpningsområde. Det talar för att det finns ett behov av att ändra utformningen i syfte att utvidga tillämpningsområdet för befrielse då begreppet särskilda skäl i tillämpningen har getts en restriktiv tolkning.³⁰⁰

Den föreslagna lagändringen liknar utformningen av bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL eftersom den innehåller ett oskälighetsrekvisit. En skillnad är dock att själva oskälighetsbedömningen tar sikte på om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Denna tar således inte sikte på om det är oskäligt att företrädaren blir betalningsskyldig som den föreslagna utformningen anger. Därmed skiljer sig omständigheterna som ska prövas med bakgrund av oskälighetsrekvisitet.

Företrädaransvarsutredningen angav i sina skäl att det fanns fördelar med att oskälighetsbegreppet redan används som förutsättning för befrielse från särskild avgift enligt 51 kap. 1 § SFL.³⁰¹ Vilka fördelar som åsyftas preciserades dock inte. Enligt min uppfattning är fördelarna att en sådan lydelse överensstämmer med lagstiftningens systematik.³⁰² Dessutom har tidigare ändringar av 59 kap. 1 § SFL lett till generösare befrielsemöjligheter.³⁰³ En liknande förändring kan därmed vara ett verksamt medel för att åstadkomma en mer generös tillämpning av befrielseregler beträffande företrädaransvar. Fast Lappalainen anför att olika möjligheter till befrielse beträffande skattetillägg för med sig att tillägget inte ska slå för hårt och blint.³⁰⁴ Ett liknande synsätt borde kunna appliceras här; det påvisar betydelsen av att befrielseregeln faktiskt möjliggör flera grunder till befrielse än de som hitintills kunnat utkristalliserats av praxis.

²⁹⁹ Se t.ex. SOU 2020:60 s. 232 ff. och 315 ff.

³⁰⁰ Se avsnitt 4.4.

³⁰¹ Se SOU 2020:60 s. 235.

³⁰² I avsnitt 6.4 nedan nämns fler fördelar i samband med en jämförelse mellan den föreslagna utformningen och 51 kap. 1 § SFL.

³⁰³ SBL ändrades från att ett skattetillägg skulle vara ”uppenbart oskäligt” till att det endast skulle vara ”oskäligt” för att befrielse skulle komma i fråga. I förarbetena konstaterades att reglerna om befrielse från skattetillägg skulle ges en mer generös tillämpning, se prop. 2002/03:106 s. 143 ff.

³⁰⁴ Fast Lappalainen 2015, s. 96.

Det är tydligt att förslaget åsyftar en utvidgning av tillämpningsområdet för befrielse.³⁰⁵ Nuvarande praxis ska fortfarande vara aktuell eftersom de omständigheter som tidigare beaktats i fortsättningen ska leda till att betalningsansvar bedöms vara oskäligt. Denna innehåller dock ett striktare synsätt i och med kravet på särskilda skäl, vilket alltså inte ger en vägledning för hela det nya och utvidgade oskälighetsrekvisitet. Till en början kan det vara svårt att förutse hur pass utvidgat utrymmet är för befrielse. Däremot skapar den föreslagna bestämmelsen möjlighet för att *vid andra situationer* befria företrädaren där betalningsskyldighet bedöms vara oskäligt.³⁰⁶ Följaktligen blir inte möjligheterna till befrielse lika starkt begränsade som vid fallet med den rådande befrielseregeln. Det kan medföra att företrädaransvaret i sin helhet upplevs som mer nyanserat; därför kan företrädaransvaret komma att uppfattas som rimligt och legitimt.

Enligt min mening finns det många skäl som talar för att införa ett *oskälighetsrekvisit* i befrielseregeln. Det är att föredra eftersom själva rekvisitet bör medföra lättnader för företrädarna – vilket kan få företrädaransvaret mer balanserat – samtidigt som flexibiliteten i lagrummet bibehålls. Det markerar även på ett tydligare sätt att befrielsefrågan ska bedömas med *hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet*. Det är positivt utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv om en oskälighetsbedömning införs, liksom att lagen innehåller ett tydligt skydd som säkerställer utrymmet för att i varje enskilt fall göra en nyanserad bedömning av skäligheten av betalningsskyldigheten.

6.4 Ett tydliggörande av befrielsegrunder i lagstiftningen

Om befrielsegrunderna preciseras i lagstiftningen kan bestämmelsen bli tydligare, vilket ökar rättssäkerheten. Enligt min uppfattning överensstämmer Företrädarutredningens förslag med de grunder som enligt praxis kunnat utgöra särskilda skäl.³⁰⁷ Det innebär att domstolen blir mer bunden och vägledad av tillgängliga rättskällor i form av lagstiftning, vilket ökar förutsebarheten.³⁰⁸

I förarbeten till reglerna om företrädaransvar har det uttalats att det inte var lämpligt att i detalj reglera vilka omständigheter som bör medföra befrielse utan att praxis skulle tjäna som vägledning.³⁰⁹ Det förslaget som nu diskuteras är inte en detaljreglering av befrielsegrunderna. Tanken med förslaget är att *samtliga förmildrande och försvårande omständigheter* ska beaktas i bedömningen.³¹⁰ De fyra exemplifieringarna är tagna ur vägledande praxis och är sådana att de i normalfallet, sedda var för sig, talar för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet. Utöver de föreslagna exemplen kan bedömningen omfatta en mängd olika omständigheter av såväl förmildrande som försvårande karaktär. Av detta följer att den föreslagna bestämmelsen beträffande 59 kap. 15 § SFL torde säkerställa att en

³⁰⁵ Se t.ex. SOU 2020:60 s. 208, 290 och 311.

³⁰⁶ SOU 2020:60 s. 234.

³⁰⁷ Se avsnitt 4.3.

³⁰⁸ Jfr Lodin m.fl., s. 606.

³⁰⁹ Prop. 2002/03:128 s. 26.

³¹⁰ SOU 2020:60 s. 21 och s. 315 f.

nyanserad bedömning görs samtidigt som omständigheterna inte regleras i detalj. Bestämmelsen blir inte stelbent och lagstiftningen blir mer förutsebar.

Den föreslagna lagändringen uppvisar ytterligare likheter med utformningen av bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL om befrielse från särskilda avgifter eftersom den innehåller exemplifierande omständigheter i sitt andra stycke. Ett förtydligande genom att befrielsegrunder preciseras i lagstiftningen är därför lämpligt för att, likt befrielseregeln om skattetillägg, framhäva regelns innebörd.

Fast Lappalainen anför att befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL beträffande skattetillägg på många sätt är avgörande för att kraven enligt artikel 6 i lagen (1994:1219) om den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna [cit. EKMR] ska anses uppfyllda.³¹¹ Även om det är tveksamt om artikel 6 EKMR gör sig gällande vid företrädaransvar är det positivt att en förändring av 59 kap. 15 § har liknande drag som 51 kap. 1 § SFL då påförande av skattetillägg måste tillgodose de rättsliga garantierna som följer av EKMR.³¹² Det är således en bra ambition att efterlikna den regeln, vilket talar för *stärkt rättssäkerhet* samt ett tydligt inslag av *proportionalitet*.³¹³

Med tanke på att det har framförts att befrielseregeln borde breddas och nyanseras torde förslaget svara mot den kritik som framförts.³¹⁴ Däremot i det till Försvarsutredningen bifogade särskilda yttrandet anmärkte experterna, dvs. Bartels, Brockert och Krassén, på en del yttranden i utredningen, framför allt yttrandet i författningskommentaren.³¹⁵ Experterna menade att det fanns skäl att göra vissa ändringar i författningskommentaren till 59 kap. 15 § SFL för att reglerna om företrädaransvar ska uppfattas som legitima och rättssäkra. Det framfördes bl.a. att det enligt den föreslagna bestämmelsen framgår att det vid bedömningen av vad som är oskäligt ska särskilt beaktas om ”företrädaren vidtagit åtgärder för att begränsa skadan av den underlåtna betalningen” och att det i författningskommentaren uttalades att ”[f]örsvärande omständigheter är sådana som vittnar om att företrädaren tagit påtagliga risker och, utifrån ett borgenärsperspektiv, handlat särskilt nonchalant eller klandervärt”.³¹⁶ Experterna hävdade att det inte är rimligt att utgå från om företaget gjort allt för att minska statens skada.

Enligt min uppfattning är en sådan utgångspunkt dock rimlig eftersom företrädaransvaret syftar till att säkra statens skattefordringar.³¹⁷ Skadan som kan uppstå är således att det allmänna får stå för kostnaderna som verksamheten medfört.

³¹¹ Fast Lappalainen 2015, s. 96. Det är klarlagt att ett påförande av skattetillägg ska jämföras med en anklagelse för brott i den mening som detta uttryck används enligt artikel 6 i EKMR, se prop. 2002/03:106 s. 75, RÅ 2000 ref. 66 I-II och Europadomstolens domar; Janosevic mot Sverige, dom 2002-07-13, Västberga Taxi AB och Vulic, mot Sverige, dom 2002-07-13.

³¹² Det kan tilläggas att det i doktrinen har ifrågasatts om företrädaransvaret, precis som påförande av skattetillägg, i sig utgör en anklagelse för brott enligt EKMR, se Simon-Almendal, 2015 s. 145 ff. och 168. Företrädaransvarsutredningen anförde dock att övervägande skäl talar emot att företrädaransvaret är att betrakta som ett straff för en brottslig gärning i den mening som EKMR avser, se SOU 2020:60 s. 153 ff.

³¹³ Jfr Simon-Almendal 2015, s. 232.

³¹⁴ Jfr avsnitt 2.3.1.

³¹⁵ SOU 2020:60 s. 338 f.

³¹⁶ Jfr SOU 2020:60 s. 317.

³¹⁷ Se avsnitt 2.2.1 och 2.4.

Detta hänger även ihop med ett av motiven till att företrädaransvaret infördes, dvs. att *ekonomiskt kompensera* för uppbördsförlusten. I det hänseendet är det som framförts i författningskommentaren förutsebart.

Vidare anmärkte experterna på att Företrädaransvarsutredningen framförde: "[a]tt skattemedel medvetet använts som riskkapital i företrädares verksamhet utgör också skäl som talar mot befrielse av betalningsansvaret".³¹⁸ Experterna påpekade här att staten är den borgenär som tar minst risk eftersom staten endast riskerar att förlora en inkomst jämfört med övriga borgenärer som har stora kostnader exempelvis till följd av varuinköp och arbetskraft. De menade också att ett förtydligande av vad som avses med risk i sammanhanget är passande. Experterna som sammanfattningsvis var mycket kritiska mot formuleringen i författningskommentaren föreslog i stället följande formulering: "[a]tt skattemedel medvetet använts som riskkapital i företrädares verksamhet, dvs. att andra borgenärer gynnas till nackdel för statens fordringar [...]".

Det finns dock skäl att understryka att Företrädaransvarsutredningens uttalande gjordes i samband med en redogörelse av de omständigheter som anses som *försvarande*.³¹⁹ Riskkapital utgör enligt min uppfattning, i det aktuella sammanhanget, när det allmänna i stor omfattning fått stå för kostnader som bolagens verksamhet medfört eftersom ett insolvent bolag drivits vidare genom att förfallna skatter tagit i anspråk.³²⁰

Vid vilka situationer som företrädares medvetet har använt skattemedel som riskkapital är däremot något oklart. Enligt min mening kan dock resonemangen i avsnitt 3.4 och 5.4 ge en viss ledning. Det torde stå klart att ett sådant medvetet nyttjande kan ske då en företrädare uppsåtligt tagit medel i anspråk som egentligen utgör avdragna skatter.³²¹ Det skulle eventuellt också kunna ske under vissa förhållanden när en företrädare medvetet tagit en stor risk i fråga om företagets förmåga att betala skatt. Om så är fallet torde medveten oaktsamhet krävas, dvs. att företrädares har insikt om risken men, trots den insikten, ändå driver verksamheten vidare.³²²

Av exempelvis NJA 1971 s. 296 I framgår att företrädares, trots att denne haft insikt i bolagens undergrävda ekonomiska ställning, nyttjat medel som utgjorde verkställda skatteavdrag för att finansiera den fortsatta driften av bolagens verksamheter. Företrädares torde därför ha varit medvetet oaktsam. Med utgångspunkt i rättsfallet finns det vissa omständigheter som enligt min mening kan tala för att ett sådant medvetet nyttjande att skattemedel eventuellt gjordes. Omständigheterna som jag uppmärksammat är dels att den ekonomiska ställningen hade förelegat i nästan två år innan bolagen försattes i konkurs, dels att företrädares

³¹⁸ SOU 2020:60 s. 339.

³¹⁹ Jfr SOU 2020:60 s. 317.

³²⁰ Jfr avsnitt 5.4. Vad som ur ett bolagsrättsligt perspektiv ofta är att betrakta som riskkapital är det kapital som tillskjutits av aktieägarna, se Skog SvJT 2015, s. 13.

³²¹ Jfr NJA 1972 s. 115 II.

³²² Se avsnitt 3.4.3 och 3.4.4. Tolkningen torde även överensstämma med HFD:s uttalande "[i] de sistnämnda situationerna bör förutsättningar för företrädaransvar i princip alltid anses föreligga om ansvarsbefriande åtgärder inte har vidtagits senast på förfallodagen" i HFD 2018 ref. 4. Detta eftersom medveten oaktsamhet är mer klandervärd än omedveten oaktsamhet då företrädares visar mer likgiltighet inför borgenärernas intresse, jfr avsnitt 5.5.

under tiden hade betalat ut löner och i samband med det dragit av källskatt som aldrig inbetalades till staten.³²³ Det kan även tilläggas att när bolagen slutligen försattes i konkurs visade det sig att staten i stor omfattning fått stå för kostnader som bolagens verksamhet medfört. Om detta i slutändan är att betrakta som att företrädaren medvetet har använt skattemedel som riskkapital är förvisso ovisst. Enligt min mening kan dock de nyss nämnda förhållandena tyda på, eller att det i vart fall kan misstänkas, att verksamhetskostnader medvetet övervältrats på det allmänna. Oavsett närmare benämning utgör detta sådana omständigheter som är att anse som försvårande skäl, vilket är i linje med lagstiftningens syfte.³²⁴

Enligt min uppfattning bör dock åsikterna om författningskommentaren, som framfördes i det särskilda yttrandet, beaktas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Framför allt för att minimera att befrielseregeln får en innebörd som skapar osäkerhet eller får en mer restriktiv tillämpning än vad Företrädaransvarsutredningen avsett.

6.5 Sammanfattande kommentarer

Min bedömning är att befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL bör ändras genom att ett oskälighetsrekvisit införs och att befrielsegrunderna preciseras med en exemplifierande lista. En sådan förändring torde medföra att befrielsegrunderna utvidgas och tydliggörs. Sammantaget hade företrädaransvaret blivit rättssäkrare.

Det har framgått att företrädaransvarsregelverket justerats flera gånger, huvudsakligen i syfte att utvidga bestämmelsernas tillämpningsområde och för att göra dem mer träffsäkra i fiskalt hänseende.³²⁵ Samtidigt har inte befrielsemöjligheterna utvidgats eller blivit generösare. Det kan därför uppfattas som lämpligt och rättvist att utvidga tillämpningsområdet för befrielseregeln. Brist på praxis avseende vad som utgör särskilda skäl råder inte. Dock har det ändå visat sig vara svårt att utkristallisera och på ett tillfredställande sätt förklara vad som kan utgöra grund för befrielse. Framför allt eftersom praxis kan upplevas som svåröverskådlig. Med det sagt ger nuvarande bestämmelse inte tillräcklig vägledning, vilket i detta sammanhang är otillfredsställande. Det råder även tillämpningssvårigheter.

En förändring av 59 kap. 15 § SFL hade kunnat avhjälpa bristerna. Om lagstiftaren väljer att förändra befrielseregeln likt den utformning som Företrädaransvarsutredningen föreslagit torde gällande rätt bli mer förutsebar, lättillgänglig och mindre restriktiv. Det möjliggör samtidigt att företrädaransvaret blir mer proportionerligt. Att befrielseregeln utformats på ett liknande sätt som 51 kap. 1 § SFL är även positivt då det bl.a. främjar en enhetlighet i skatteförfarandet. Sammantaget har en sådan förändring stor potential att stärka rättssäkerheten samtidigt som flexibiliteten bibehålls.

³²³ Dessa förhållanden tyder på att likvida medel till att betala löner torde funnits. Om inte i samband med skattens förfallodatum, så har likvida medel i vart fall funnits vid ett senare tillfälle. Jfr dock avsnitt 3.4.2.

³²⁴ SOU 2020:60 s. 317. Jfr avsnitt 2.2.1, 2.4 och 4.3

³²⁵ Jfr avsnitt 2.2.2 och 2.4.

7 Avslutande slutsatser och några synpunkter de lege ferenda

7.1 Inledning

Syftet med förevarande arbete har varit att analysera och diskutera reglernas tillämpning om företrädaransvar i ett rättssäkerhetsperspektiv. Denna ansats präglar därför undersökningen i sin helhet. I detta avslutande kapitel lämnas en sammanfattande redogörelse för den genomförda undersökningen och de slutsatser som den har lett till. Avsikten är inte att på detaljnivå upprepa de slutsatser som tidigare dragits; den är i stället att applicera konklusionerna i förhållande till uppsatsens syfte på en mer sammanhängande och principiell nivå. För en mer detaljerad beskrivning av enskilda delar hänvisas till de föregående kapitlen.

Inledningsvis bör det understrykas att en förändring av företrädaransvarsregelverket likt Företrädaransvarsutredningens förslag om 59 kap. 13 och 15 §§ SFL är positivt utifrån rättssäkerhetssynpunkt enligt min bedömning. Om lagstiftaren väljer att genomföra ändringarna torde företrädaransvaret bli rättssäkrare. Däremot bör det understrykas att lagändringarna inte ensamt är tillräckliga för att företrädaransvaret ska vara rättssäkert. Domstolarna måste vid prövningen av företrädaransvaret vidta en allsidig och nyanserad bedömning.

7.2 Slutsatser och några synpunkter de lege ferenda

Ett solidariskt ansvar för företrädare att betala ett bolags skatteskulder kan vara ingripande och uppgå till höga belopp. Samtidigt är syftet med reglerna om företrädaransvar att säkra statens skattefordringar. Rättssäkerhet förutsätter dock en tillfredsställande balans mellan det allmänna och den enskilde. Det är viktigt att ansvarsreglerna tillgodoser högt ställda rättssäkerhetskrav. Kraven bör beaktas såväl i lagstiftningsarbetet liksom när reglerna appliceras i enskilda fall.

Av framställningen har det blivit tydligt att det ställs ett antal krav för att företrädaransvar ska kunna utdömas. Härvid har jag främst ägnat uppmärksamhet åt rekvisitet grov oaktsamhet. För att en företrädare helt eller delvis ska kunna befrias från sitt ansvar krävs särskilda skäl. Undersökningen har visat att det kan vara komplicerat att bedöma vad som utgör grov oaktsamhet och särskilda skäl. Speciellt mot bakgrund av att lagstiftaren har undvikit att i klara ordalag ange vilka ageranden som föranleder grov oaktsamhet och vilka förhållanden som utgör särskilda skäl. Det är därför emellanåt en problematisk uppgift som domstolarna ställs inför. Motsvarande gäller för de enskilda företrädarna som har att

tolka och känna till företrädaransvaret. En begränsad kännedom om företrädaransvarsreglerna kan få förödande konsekvenser. Det är således viktigt att enskilda företrädare kan förutse konsekvenserna av sitt handlande samt att lagstiftningen i någon grad möjliggör detta.

Undersökningen visar att den kritik som har riktats mot företrädaransvaret i vissa delar är berättigad. Den kritiken bör således tas på allvar. Exempelvis finns en risk att det kan uppfattas som att domstolarna tillämpar de subjektiva rekvisiten schablonmässigt, mekaniskt och alltför onyanserat. Risker innebär att vissa kan få intryck av att företrädare i princip lyder under ett strikt ansvar. Det ger således en felaktig bild av företrädaransvaret eftersom de subjektiva rekvisiten förutsätter att företrädaren åtminstone varit grovt oaksam när skatten inte betalats. Därtill tillämpas regeln om befrielse i 59 kap. 15 § SFL restriktivt och onyanserat samtidigt som regelns allmänna utformning inte nyttjas för att få företrädaransvaret mer balanserat. Det är därför tydligt att legitimiteten behöver stärkas.

Från en rättslig utgångspunkt väcker företrädaransvaret betänkligheter i ett rättssäkerhetsperspektiv. Det nuvarande företrädaransvarssystemet framstår som oklart och svåröverskådligt på vissa viktiga punkter. I många fall behöver en riklig praxis studeras som sträcker sig långt tillbaka i tiden. Härvid bör det beaktas att reglerna om företrädaransvar ska tolkas av såväl enskilda som av Skatteverket samt domstolar. I nuläget tycks situationen många gånger vara komplicerad, inte minst för företrädarna. Om varken lagstiftningen, förarbeten eller rättspraxis ger tillräckligt klara besked om när företrädaransvar ska utdömas eller när en företrädare helt eller delvis kan befrias från sin betalningsskyldighet minskar naturligtvis förutsebarheten. På en mer generell nivå handlar en central del av rättssäkerheten om hur rättsordningen ska tillgodose ett mänskligt grundläggande behov av att kunna förutse konsekvenserna av sina handlingar. Företrädare måste ha möjlighet att med någon rimlig grad av säkerhet kunna förutse domstolars beslut.

Samtidigt måste hänsyn tas till att bestämmelser många gånger är vaga i syfte att täcka en mängd olika situationer. Således kan vagheter vara nödvändiga ur lagstiftningssynpunkt eftersom det är omöjligt att ha heltäckande lagar. Denna undersökning har emellertid visat att det i lagstiftningen finns sätt att motverka dessa vagheter genom en lagändring. En tydligare och klarare lagstiftning beträffande företrädaransvar hade samtidigt inte gjort avkall på effektiviteten.³²⁶ Av det sagda följer att det inte är motiverat att reglerna om företrädaransvar uppvisar så stor grad av vaghet eftersom reglerna kan preciseras.

Sammantaget är min konklusion att företrädaransvaret är behäftat med flera rättssäkerhetsbrister. Mot denna bakgrund föreligger därför ett behov av att reformera företrädaransvaret. Det finns anledning att tydliggöra att mitt kritiska synsätt inte endast är riktat mot lagstiftaren; det är även riktat mot rättstillämparen som också har ett ansvar att undanröja bristerna i rättssäkerheten. Emellertid menar jag att HFD har försökt att undanröja bristerna då den genom prejudikat lämnat vägledning till underinstanserna om hur bestämmelserna bör tillämpas.

³²⁶ Rättssäkerheten behöver således inte nödvändigtvis komma i konflikt med effektivitetskravet. Jfr SOU 1993:62 s. 79.

Det finns dock en indikation på att prejudikaten inte följs i underinstanserna.³²⁷ En ytterligare indikation på det sagda är att Företrädarutredningens lagförslag beträffande 59 kap. 13 § SFL syftar till att markera att domstolarna ska göra en allsidig och nyanserad bedömning. Det kan dock förefalla märkligt att det finns ett behov att markera att individuell hänsyn måste tas vid den subjektiva prövningen, eftersom det är precis vad en sådan prövning innebär.³²⁸ Innebörden av en subjektiv prövning bör vara att bedömningen utgår från subjektet, dvs. företrädaren i det här sammanhanget. För prövningen är det således avgörande vad subjektet insett eller borde insett samt hur subjektet handlat. Min uppfattning är att om en allsidig och nyanserad bedömning inte görs av det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet i 59 kap. 13 § SFL finns en risk för att begreppet grov oaktsamhet ges en extensiv och felaktig innebörd. För företrädaransvarets vidkommande tycks det subjektiva rekvisitet kunna vara för allmänt utformat. För att minska risken för godtycke är det viktigt att de subjektiva bedömningarna kan verifieras med argument. Om lagen stadgar vad som särskilt ska beaktas vid prövningen kan detta medföra att argumenten fokuserar mer på lagstiftningens kärna samtidigt som ansvarets gränser tydliggörs. Liknande argument kan även anföras när det gäller befrielseregeln och befrielsegrunderna.

Som redan nämnts är min bedömning att lagstiftningen om företrädaransvar är i behov av reformering för att råda bot på rättssäkerhetsbristerna. Det är viktigt med lagförändringar för att åstadkomma mer nyanserade och individualiserade bedömningar av såväl ansvars- som befrielsefrågan.

Eftersom reglerna även kan skapa andra problem, utöver sådana som är rent skatterättsliga, exempelvis företagarsproblem finns det ännu fler skäl som talar för att en förändring behöver vidtas. Reglerna om företrädaransvar är komplexa och atypiska. Därför är det inte märkligt att det finns delade meningar om hur dessa regler lämpligast bör utformas.³²⁹ Exempelvis finns det från ett näringslivshåll de som förespråkar ett mindre aktsamhetskrav än vad som framgår av praxis.³³⁰ Däremot menar jag att det eventuellt finns andra svårigheter som kan uppstå vid en långtgående förändring av företrädaransvaret om ansvarets preventiva effekt inte bibehålls.³³¹ Dessutom torde reglernas syfte, dvs. att säkra statens skattefordringar, kräva att ansvaret är långtgående. Dock bör ansvaret inte leda till oskäliga resultat och det är angeläget att åtgärda de rättssäkerhetsproblem som särskilt

³²⁷ Se avsnitt 3.5.3.

³²⁸ Det är för övrigt svårt att föreställa sig att HD i ett brottmål, vid prövningen av rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet, skulle uttala att det måste göras en nyanserad och inte alltför restriktiv prövning i varje enskilt fall. Jfr RÅ 2009 ref. 72 och HFD 2018 ref. 4. Jfr även avsnitt 3.5.3 och 5.6 angående det som nämnts om processkillnaderna.

³²⁹ Se t.ex. det särskilda yttrandet i SOU 2020:60 s. 329 ff.

³³⁰ Se t.ex. NSD:s remissvar. Se även avsnitt 5.4.

³³¹ Hade aktsamhetskravet varit för generöst hade det kunnat innebära att det alltid anses lämpligt att driva vidare ett företag om det görs för att kunna betala skatten. Härvid slås jag av tanken att det i ett vidare perspektiv möjligen kunnat uppstå problem inom andra juridiska fält eller i samhällsproblem. Exempelvis att effekterna kunnat bli att många företag drevs vidare trots betalningsförmåga och att det i fler konkurser kunnat uppstå brott mot 11 kap. BrB eller annan typ brottslighet. Det finns därmed en risk att det hade kunnat gynna oseriösa företrädare, vilket inte heller är sunt för konkurrensen eller för näringslivet. Jfr avsnitt 5.4 och Persson & Larsson, s. 50. Jfr även Skatteverkets promemoria 2015.

drabbar företrädare. Företrädaransvarsutredningens förslag torde säkra att regelsystemet får en ökad rättssäkerhet, vilket är viktigt bl.a. från näringslivssynpunkt, samtidigt som reglernas preventiva effekt bibehålls.³³² För att korrigera oskäligen utfall, t.ex. när ansvaret får orimligt långtgående effekter, krävs en utbyggnad och precisering av befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL. Inte minst behövs en förändring av befrielseregeln för att betalningsskyldigheten i slutändan ska uppfattas som legitim, men även för att vinna näringslivets acceptans. En förändring är således angelägen för att företrädarna inte ska förlora tron på rättvisa i skattesystemet.

I den bästa av världar skulle ett mer nyanserat företrädaransvar alltigenom stå i rimlig proportion till försummelsen och uppfattas som rättvist. Av vad som framkommit i analysen är det inte tillräckligt att utveckla instituten var för sig, utan det krävs en förändring av båda bestämmelserna. Regelförändringarna kan medföra mer nyanserade, proportionerliga och individualiserade bedömningar i varje enskilt fall samt generösare möjligheter till befrielse från betalningsansvar. De lagda förslagen torde kunna stärka legitimiteten samt tilltron till systemet och företrädaransvarsreglernas förenlighet med grundläggande rättssäkerhetskrav i form av förutsebarhet, likabehandling och proportionalitet.³³³ Enligt min uppfattning är det för företrädarnas rättssäkerhet brådskande att Företrädaransvarsutredningens förslag genomförs; inte minst på grund av den samhällsekonomiska situationen som kan uppstå efter pandemin.

Det återstår att se om de föreslagna ändringarna antas av riksdagen och i sådant fall om regeländringarna får önskad effekt. *Sammantaget och avslutningsvis* är det min uppfattning samt önskan att företrädaransvaret bör genomgå en förändring i enlighet med de lagda förslagen för att ansvaret ska bli rättssäkrare.

³³² Här kan dock tilläggas att det torde finnas mycket som talar för att frågan om en långtgående förändring av ansvaret även är för komplicerad för att utredas enskilt och isolerat från andra regelverk. Frågan torde kräva en noggrann undersökning av flera regelverk, exempelvis inom accessions-, skadestånds- och insolvensrätten, se vidare Simon-Almendal SN 2021, s. 70. Se även det särskilda yttrandet i SOU 2020:60 s. 329 och Simon-Almendal 2015, s. 238. Till viss del knyter detta an till det som nämndes i avsnitt 5.4. Eftersom undersökningens syfte inte har varit att studera företrädaransvarets effekter i sin helhet lämnas den fortsatta diskussionen därhän.

³³³ Simon-Almendal anför en liknande slutsats, se Simon-Almendal SN 2021, s. 70.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1945:370 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till uppbördsförordning, m. m.
- Prop. 1953:100 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet m. m.
- Prop. 1967:130 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen, m.m.
- Prop. 1971:10 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.
- Prop. 1973:163 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordning (1968:430) om mervärdeskatt, m.m.
- Prop. 1974:132. Kungl. Maj:ts proposition med förslag om sänkning av inkomstskatten, m.m.
- Prop. 1975/76:82 om ändring i brottsbalken.
- Prop. 1979/80:128 om ställföreträdares ansvar för arbetsgivaravgifter samt avveckling av den frivilliga pensionsförsäkringen, m. m.
- Prop. 1993/94:130 Ändringar i brottsbalken m.m. (ansvarsfrihetsgrunder m.m.).
- Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen.
- Prop. 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen.
- Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
- Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
- Prop. 2002/03:128 Företrädaransvar m.m.
- Prop. 2004/05:69 Bokföringsbrott och andra brott mot borgenärer.
- Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Direktiv

- Dir. 2000:89 Betalningsansvar för företrädare för juridiska personer.
- Dir. 2019:74 Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret.

Statens offentliga utredningar

- SOU 1965:23 Uppbördsfrågor: betänkande av skattestrafflagsutredningen.
- SOU 1969:42 Skattebrotten.
- SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.
- SOU 1995:10 Översyn av skattebrottslagen.
- SOU 2002:8 Företrädaransvar.
- SOU 2020:60 Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret [cit. Företrädaransvarsutredningen].

Utskottsbetänkanden

BevU 1967:53 Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen, m. m. jämte mot-ioner

Bet. 2014/15:SkU20 Skatteutskottets betänkande, skatteförfarande och folkbokföring.

Bet. 2017/18:SkU12 Skatteförfarande.

Riksdagsskrivelse

Rskr. 2014/15:169

Rskr. 2017/18:202

Regeringsbeslut

Fi2015/02473/S3

Fi2015/04393/S3

Fi2017/03428/S3

Rättspraxis

Europeiska unionens domstol

C-169/80 Administration des douanes v. Société anonyme Gondrand Frères and Société anonyme Garancini, REG 1981 s. 1931

Europadomstolen

Janosevic mot Sverige, dom 2002-07-23, ansökan nr 34619/97

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, dom 2002-07-23, ansökan nr 36985/97

Högsta domstolen

NJA 1957 s. 757 I–II

NJA 1960 s. 238

NJA 1969 s. 326

NJA 1971 not. B 27

NJA 1971 s. 296 I–III

NJA 1972 not. A 19

NJA 1972 s. 115 I–II

NJA 1972 s. 205

NJA 1972 s. 697

NJA 1973 s. 544

NJA 1973 s. 587

NJA 1974 s. 297

NJA 1974 s. 423

NJA 1975 s. 480

NJA 1976 not. B 29

NJA 1977 s. 711

NJA 1978 s. 85

NJA 1979 s. 229

NJA 1979 s. 555

NJA 1981 s. 1014

NJA 1983 s. 374

NJA 1984 not. A 1

NJA 1985 s. 13
NJA 1985 s. 439
NJA 1993 s. 81
NJA 1993 s. 740
NJA 1994 s. 170
NJA 2000 s. 132
NJA 2004 s. 510 I–II
NJA 2013 s. 502
NJA 2018 not. 18

Regeringsrätten

RÅ 2000 ref. 66 I–II
RÅ 2003 ref. 91
RÅ 2006 not. 192
RÅ 2007 ref. 48
RÅ 2007 ref. 65
RÅ 2008 ref. 75
RÅ 2009 ref. 72

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 75 I–III
HFD 2015 not. 47
HFD 2015 ref. 58
HFD 2016 ref. 60
HFD 2017 ref. 12
HFD 2018 ref. 4

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7403-14, dom den 2 april 2015

Litteratur

- Asp, Petter, Ulväng Magnus & Jareborg, Nils, *Kriminalrättens grunder*, 2 uppl., Iustus, Uppsala, 2013 [cit. Asp, Ulväng & Jareborg].
- Bengtsson, Bertil, *SOU som rättskälla*, SvJT 2011, s. 777–785 [cit. Bengtsson SvJT 2011].
- Burmeister, Jari och Abdali, Hussein, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*, Skeppsbron Skatt, Rapport på uppdrag av Svenskt Näringsliv, 2019 [cit. Burmeister & Abdali].
- Carlsson, Mia, *Förfaranden*, Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling Conradson, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich (med bidrag av), *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 15 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2020, s. 119–143 [cit. Carlsson].
- Fast, Katarina, *Om skyddet mot retroaktiv beskattning – i behysning av regeringsformen och Europakonventionen*, Skattenytt 2011, s. 118–141 [cit. Fast SN 2011] [se vidare Fast Lappalainen].
- Fast Lappalainen, Katarina, *Skattetillägget i stridslinjen: en studie i europeiseringen av svensk skatterätt*, von Bahr, Stig, Björne, Gunnar, Fast Lappalainen, Katarina & Lodin, Sven-Olof (red.), *Sveriges skatter 1945 till 2015: jubileumsskrift till Skatterättsliga klubben 70 år*, Jure, Stockholm, 2015, s. 135–163 [cit. Fast Lappalainen 2015].

- *Om skyddet mot retroaktiv beskattning*, Stockholms universitet, Stockholm, 2019 [cit. Fast Lappalainen 2019].
- Forssén, Björn, *Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det?*, Balans fördjupningsbilaga 2018 nr 4, s. 3–5 [cit. Forssén 2018].
- *Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer*, 3 uppl., Melker Förlag, Laholm, 2019 [cit. Forssén 2019].
- Frändberg, Åke, *Rättsordningens idé – En antologi i allmän rättslära*, Iustus Förlag, Uppsala, 2005 [cit. Frändberg].
- Hellner, Jan & Radetzki, Marcus, *Skadeståndsrätt*, 10 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018 [cit. Hellner & Radetzki].
- Hellner, Jan, *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten: praktik, teori och teknik*, Juristförlaget, Stockholm, 1990 [cit. Hellner 1990].
- *Rättsteori: en introduktion*, 2 uppl., Juristförlaget, Stockholm, 1994 [cit. Hellner 1994].
- Heuman, Rättspraxis, Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling Conradson, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich (med bidrag av), *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 15 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2020, s. 149–181 [cit. Heuman].
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm, 1995 [cit. Hultqvist 1995].
- *Vad är rättssäker beskattning?*, Svensk Skattetidning 1996, s. 763–768 [cit. Hultqvist SvSKT 1996].
- *Hur vag får en skattelag nå?*, rapport för Svenskt Näringsliv, 2015 [cit. Hultqvist 2015].
- Höglund, *Anstånd med betalning av skatt*, Jure Förlag, Stockholm, 2004 [cit. Höglund].
- Jareborg, Nils, *Uppsåt och oaktsambet*, Iustus Förlag, Uppsala, 1986 [cit. Jareborg 1986].
- *Den straffrättsliga legalitetsprincipen*, Litteraturanmälan av Dan Frände, Retfærd, Nordisk juridisk tidskrift 1990 nr. 3, s. 82–90 [cit. Jareborg 1990].
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018, s. 21–46 [cit. Kleineman].
- Kristoffersson, Eleonor & Larsson, Ylva, *Skatterettsligt företrädaransvar och Statskontorets utredning igen*, Skattenytt 2019, s. 105–118 [Kristoffersson & Larsson SN 2019].
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt*, Lund, 18 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2021 [cit. Lodin m.fl.].
- Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson Österman, Roger & Svensson, Bo, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, 7 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2020 [cit. Löfgren m.fl.].
- Magnusson Sjöberg, Cecilia & Seipel, Peter, *Uppsatsarbete och andra skrivuppgifter*, Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling Conradson, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich (med bidrag av), *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 15 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2020, s. 261–273 [cit. Magnusson Sjöberg & Seipel].
- Melz, Peter, *Något om lagstiftningstekniken i inkomstskattelagen*, Hultqvist, Anders, Melz, Peter & Pålsson, Robert (red.), *Skattelagstiftning - Att lagstifta om skatt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014, s. 45–60 [cit. Melz].
- Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen*, Skattenytt 2009, s. 193–198 [cit. Morgell SN 2009].
- *Skatteverket tvingas att välja väg – företrädaransvar eller skuldsanering*, Skattenytt 2017, s. 517–526 [cit. Morgell SN 2017].
- Nordklint, Caroline, *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen*, Jure Förlag AB, Stockholm, 2019 [cit. Nordklint].

- Ondrasek Olofsson, Lynda & Abdali, Hussein, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna och reformbehov*, *Svensk Skattetidning* 2019, s. 311–320 [Ondrasek Olofsson & Abdali SvSkT 2019].
- Persson, Annina H & Larsson, Ylva, *Skatteverkets särställning i fråga om skatter vid gäldenärens insolvens*, *Insolvensrättslig tidskrift* 2017, s. 10–58 [cit. Persson & Larsson].
- Persson Österman, Roger & Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, *Svensk Skattetidning* 2009, s. 85–103 [cit. Persson Österman & Nyquist SvSkT 2009].
- Persson Österman, Roger & Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, rapport från Svenskt Näringsliv, 2013 [cit. Persson Österman & Svernlöv 2013].
- Persson Österman, Roger & Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*, *Skattenytt* 2014, s. 53–67 [cit. Persson Österman & Svernlöv SN 2014].
- Persson Österman, Roger, *Företrädaransvar – kan det avskaffas?*, *Näringspolitiskt forum rapport 20*, *Entreprenörsskapsforum*, 2017 [cit. Persson Österman 2017].
- Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo, *Grundläggande inkomstskatterätt*, Iustus, Uppsala, 2019 [cit. Påhlsson m.fl. 2019].
- Påhlsson, Robert, *Skattebetalarens åsikter – Subjektiva rekvisit i skatterätten*, *Skattenytt* 2017, s. 3–31 [cit. Påhlsson SN 2017].
- *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2018 [cit. Påhlsson 2018].
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018 [cit. Sandgren].
- Schelin, Johan, *Kritiska perspektiv på rätten*, Poseidon Förlag, Stockholm, 2018 [cit. Schelin].
- Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2005 [cit. Simon Almendal 2005] [se vidare Simon-Almendal].
- Simon-Almendal, Teresa & Kleineman, Jan, *Felaktig skatterådgivning*, *Svensk Skattetidning* 2011, s. 12–28 [cit. Simon-Almendal & Kleineman SvSkT 2011].
- Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2015 [cit. Simon-Almendal 2015].
- *Företrädaransvar, plötsligt bänder det! - Eller, proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD*, *Skattenytt* 2017, s. 631–653 [cit. Simon-Almendal SN 2017].
- *Betalningsskyldighet utan stöd av lag? – analys av ett mål om företrädaransvar*, *Skattenytt* 2020, s. 32–46 [cit. Simon-Almendal SN 2020].
- *På företrädaransvarsfronten en hel del nytt!*, *Skattenytt* 2021, s. 58–70 [cit. Simon-Almendal SN 2021].
- Skog, Rolf, *Om betydelsen av vinstsyftet i aktiebolagslagen*, *SvJT* 2015, s. 11–19 [cit. Skog SvJT 2015].
- Stening, Anders, *Rättssäkerhet och bevisning*, Sterzel, Fredrik (red.), *Rättsstaten – rätt, politik och moral: seminarium 5 oktober 1994*, Rättsfonden, Stockholm, 1996, s. 86–101 [cit. Stening].
- Sterzel, Fredrik, *Rättsstaten i 1974 års regeringsform: en efterskrift*, Sterzel, Fredrik (red.), *Rättsstaten – rätt, politik och moral: seminarium 5 oktober 1994*, Stockholm, 1996, s. 109–126 [cit. Sterzel].
- Strahl, Ivar, *Allmän straffrätt i vad ingår i brotten*, Studentlitteratur, Lund, 1976 [cit. Strahl].
- Tikka, Kari S., *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?*, *Rättssäkerheten i beskattningen: rapporter vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium i Helsingfors i oktober 1982*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12, Stockholm, 1983, s. 7–21 [cit. Tikka].
- Tridimas, Takis, *The General Principles of EU Law*, 2 uppl., Oxford University Press, Oxford, 2006 [cit. Tridimas].
- Wahlgren, Peter, *Lagstiftning: rationalitet, problem, möjligheter*, 2 uppl., Jure Förlag, Stockholm, 2014 [cit. Wahlgren].

Zimmer, Frederik, *Noen aktuelle rettsikkerhetspørsmål i skatteretten*, Skatterett 2013, s. 27–38 [cit. Zimmer].

Ågren, Jack, Leijonhufvud, Madeleine & Wennberg, Suzanne, *Straffansvar*, 10 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2018 [cit. Ågren, Leijonhufvud & Wennberg].

Övrigt

Remissvar

Advokatsamfundets remissvar den 26 mars 2021 över betänkandet *Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn* (SOU 2020:60) (R-2020-2442) [cit. Advokatsamfundets remissvar].

Juridiska fakultetsnämndens vid Uppsala universitet remissvar den 23 mars 2021 över betänkandet *Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn* (SOU 2020:60) (JURFAK 2020/90) [cit. Juridiska fakultetsnämndens vid Uppsala universitet remissvar].

Näringslivets Skattedelegations remissvar den 19 mars 2021 över betänkandet *Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn* (SOU 2020:60) [cit. NSD:s remissvar].

Publikationer från myndigheter

Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, 4 utg., Skatteverket, Stockholm, 2009 [cit. Skatteverket 2009].

– *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse från betalningskyldighet*, promemoria den 25 november 2015 (dnr. 131 626246-15/113) [cit. Skatteverkets promemoria 2015].

Statskontoret, *Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret, med fokus på befrielse och ansånd*, rapport den 17 maj 2018 (2018:14) [cit. Statskontorets rapport 2018:14].

Rapporter

Rättvis skatteprocess & Företagarna, *En jämnare spelplan – Sex reformer för ökad rättssäkerhet på skatteområdet*, rapport från november 2018 [cit. Rättvis skatteprocess & Företagarna].

Rättvis skatteprocess, *Företrädaransvaret behöver förändras: 12 fall från verkligheten*, rapport från oktober 2020 [cit. Rättvis skatteprocess].