



Företrädaransvaret  
behöver förändras:

# 12 fall från verkligheten

---

||||| Rättvis  
||||| skatteprocess

# Om Rättvis skatteprocess

Rättvis skatteprocess är en oberoende insamlingsstiftelse som kostnadsfritt hjälper privatpersoner och småföretagare som blivit orättvist behandlade i skatteprocessen att tillvarata sina rättigheter.

Genom att hjälpa driva fall i domstol och bilda opinion ska stiftelsen bidra till en rättssäkrare och rättvisare skatteprocess.

Rättvis skatteprocess verksamhet finansieras helt genom donationer från privatperson och företag. Därför kan vi driva fallen kostnadsfritt för våra klienter.

 Rättvis  
skatteprocess

Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess  
Oktober 2020

Rapporten har sammanställts av Patrick Krassén,  
verkställande ledamot för Rättvis skatteprocess

Research för rapporten har gjorts av Emilija Zec,  
vid tiden studentjurist hos Rättvis skatteprocess

Foto: Unsplash

[www.rattvisskatteprocess.se](http://www.rattvisskatteprocess.se)



# Innehåll

<b>Sammanfattning</b>	<b>4</b>
<b>Inledning</b>	<b>5</b>
<b>Regelverkets utformning</b>	<b>5</b>
<b>Förhållande till aktiebolagslagen</b>	<b>6</b>
<b>Problem med det skatterättsliga företrädaransvaret</b>	<b>7</b>
De subjektiva rekvisiten – bristfällig prövning	7
Utsträckningen av företrädarbegreppet – så gott som alla kan bli ansvariga	7
Verksamma åtgärder – konkursdrivande	9
Omprövningsmål – omöjligt att vidta åtgärder	9
Befrielsegrunderna – tillämpas sällan	10
<b>Ur företagarens perspektiv</b>	<b>11</b>
<b>Hur kan reglerna förbättras?</b>	<b>12</b>
<b>Källförteckning</b>	<b>13</b>
<b>12 fall från verkligheten</b>	<b>14</b>
Kammarrätten i Stockholm, december 2018	15
Kammarrätten i Sundsvall, november 2017	16
Förvaltningsrätten i Uppsala, mars 2020	16
Kammarrätten i Stockholm, maj 2020	17
Förvaltningsrätten i Stockholm, mars 2019	18
Kammarrätten i Göteborg, oktober 2020	18
Kammarrätten i Jönköping, april 2019	19
Förvaltningsrätten i Malmö, februari 2020	19
Högsta Förvaltningsdomstolen, september 2019 respektive Kammarrätten i Jönköping, december 2019	20
Förvaltningsrätterna i Växjö, september 2019 respektive i Göteborg, maj 2019	21
Kammarrätten i Göteborg, september 2019	22
Kammarrätten i Jönköping, september 2020	22

## Sammanfattning

Denna rapport har till syfte att visa på problem med det skatterättsliga företrädaransvaret, så som det tillämpas i dag. Den tillämpning som Skatteverket och förvaltningsdomstolar ger regelverket innebär, enligt vår uppfattning, rättssäkerhetsproblem för enskilda. I synnerhet gäller detta företagare i mindre företag.

Rapporten inleds med en beskrivning av regelverket och dess bakgrund, och förhållandet till det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret. Därefter tas några av de huvudsakliga problemen med regelverket upp: att de subjektiva rekvisiten sällan prövas ordentligt, att definitionen av företrädare utsträcker ansvar alltför brett, regelverkets konkursdrivande incitament, situationer där företrädare omöjligen kan vidta tillräckliga åtgärder för att undgå ansvar, och att grunderna för befrielse används alltför sällan.

Utöver de juridiska aspekterna, visas i rapporten hur regelverket är problematiskt ur företagares perspektiv.

Avslutningsvis ges några konkreta förslag på hur regelverket kan förbättras, utfall det inte kan avskaffas helt.

- Bedömningen av de subjektiva rekvisiten bör ändras, och tröskeln för vad som är att bedöma som *grov* oaktsamhet höjas, till att mer likna den straffrättsliga bedömningen.
- Större vikt bör läggas vid företrädarens agerande, där "verksamma åtgärder" inte begränsas till enbart åtgärder som avslutar företaget så snart som möjligt – åtgärder för att se till att sunda företag kan fortsätta bör inte bedömas på samma sätt som uppenbara försummelser eller medvetet fusk.
- Vid ansvarsbedömningen bör i högre utsträckning bedömas större händelser som medför oförutsett uteblivna intäkter för företaget, till exempel leverantörers konkurser och liknande "ekonomisk *force majeure*" – såsom har aktualiserats genom covid-19-krisen.
- Möjligheten att påföra retroaktivt företrädaransvar vid omprövningsbeslut bör begränsas.
- En viss frist för företrädare att vidta åtgärder efter förfallodagen bör införas, så som föreslagits av flera statliga utredningar, för att minska den konkursdrivande effekten av nuvarande regelverk.

I bilagann återges tolv nyliga fall från domstolarna som illustrerar olika problem med företrädaransvaret.

## Inledning

Regelverket om skatterättsligt företrädaransvar har varit föremål för upprepad kritik de senaste åren, från såväl forskare<sup>1</sup> och näringslivet<sup>2</sup> som från riksdagen<sup>3</sup>. Rättvis skatteprocess har i rapporten *Jämnare spelplan 2018* föreslagit att nuvarande reglering bör inskränkas betydligt. Trots vissa förtydliganden från Högsta Förvaltningsdomstolen, är reglerna en fortsatt källa till rättsosäkerhet och ojämna villkor mellan skattskyldiga och staten.

2018 genomförde Statskontoret en granskning av regelverket.<sup>4</sup> Sedan 2019 har en statlig utredning sett över reglerna och deras tillämpning.<sup>5</sup> Utredningen kommer inom kort att lämna sitt slutbetänkande.

Rättvis skatteprocess vill med denna rapport bidra till att reformen av det skatterättsliga företrädaransvaret förstärker rättssäkerheten för den enskilde och minskar de negativa effekter för i synnerhet småföretagare som nuvarande system medför.

Denna rapport består av två delar. Den första är en översiktlig redogörelse av hur regelverket ser ut, de huvudsakliga problemen med hur det tillämpas, och potentiella lösningar. Den andra delen utgörs av tolv fall som avgjorts i domstol de senaste två åren, som är illustrativa för den rättsosäkerhet och de negativa incitament som präglar nuvarande system.

## Regelverkets utformning

Reglerna om företrädaransvar infördes i svensk lag 1968, genom ändring i uppbördslagen och -förordningen. Bakgrunden var Uppbördsutredningen<sup>6</sup>, som tillsatts för att kodifiera praxis från HD i lag.

När skattebetalningslagen infördes på 1990-talet avskaffades de subjektiva rekvisiten som gällt i uppbördslagen, till förmån för objektiva villkor. De subjektiva rekvisiten kom dock att återinföras 2004. Samtidigt flyttades prövningen från allmän domstol till förvaltningsdomstol. Smärre justeringar av regelverket gjordes när skattebetalningslagen avskaffades och skatteförfarandelagen (2011:1244) infördes 2012.

Det skatterättsliga företrädaransvaret regleras i skatteförfarandelagen, kapitel 59 (12-21 §§). De inledande paragraferna stadgar att en företrädare för en juridisk person tillsammans med den juridiska personen är skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för, om företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp, inte gjort anmälan om F-skatt, inte har betalat skatt eller avgift, lämnat oriktig uppgift som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, eller lämnat oriktig uppgift som lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp. Betalningsskyldigheten vad gäller skatter och avgifter är knuten till den tidpunkt då de ursprungligen skulle ha betalats.

1 Se t.ex. Svernlöv och Persson Österman 2013, Simon Almendal 2015, Persson Österman 2017

2 Se t.ex. Backsell m.fl. 2020, Wikström 2017, Krassén 2017

3 Betänkanden 2014/15:SkU20 och 2017/18:SkU12

4 Statskontoret 2018:14

5 Dir. 2019:74

6 SOU 1965:23

Skatteverket ansöker om företrädaransvar hos förvaltningsrätten. Ansökan får inte göras om fordran är preskriberad, om en överenskommelse om betalning finns, i fråga om skattetillägg om åtal finns väckt eller strafföreläggande eller beslut om åtalsunderlåtelse finns. Företrädaren har rätt till muntlig förhandling om hen begär det.

Finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten. Skatteverket får träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten. Om mål väckts får dock överenskommelsen verkan först när talan i målet har återkallats och målet avskrivits. Om överenskommelsen inte fullföljs inom rätt tid upphör att gälla. Belopp som företrädaren har betalat in på grund av överenskommelsen ska då tillgodoräknas företrädaren och den juridiska personens skulder ska ökas med motsvarande belopp. Begränsningar finns för när Skatteverket får träffa överenskommelse.

En företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

## Förhållande till aktiebolagslagen

Den generella regeln som ligger till grund för aktiebolag är att ägarna har ett *begränsat personligt ansvar*. En delägare tar risk genom det kapital hen investerar, men inte mer än så – bolaget är en egen juridisk person sett till avtal, förpliktelser och hantering av ekonomin.

Undantag finns från denna huvudregel. En styrelseledamot eller en VD för ett aktiebolag ikläder sig ett större ansvar, som också kan utkrävas personligen. Det personliga ansvaret kan grundas i aktiebolagslagens bestämmelser, till exempel skadeståndsansvaret enligt kapitel 29 eller tvångslikvidationsreglerna i kapitel 25. Det sistnämnda regelverket, som har till syfte att tillse att styrelsen agerar vid kapitalbrist (konstaterad eller befarad) i bolaget, sätter upp en form av handlingsguide för styrelseledamöter om vilka åtgärder som ska vidtas, vid vilken tidpunkt och i vilken ordning.

Styrelsen är skyldig att omgående upprätta en kontrollbalansräkning och låta bolagets revisor granska den, när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital är mindre än hälften av det registrerade aktiekapitalet (eller, vid utmätning, om bolaget saknas utmättningsbara tillgångar). Visar kontrollbalansräkningen att det egna kapitalet är mindre än hälften av det registrerade kapitalet, är styrelsen skyldig att snarast kalla till en bolagsstämma (första kontrollstämman), vilken har att pröva om bolaget ska likvideras.

Om kontrollbalansräkningen inte visar att det egna kapitalet vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet och stämman inte beslutar att bolaget ska likvideras, ska en ny bolagsstämma (andra kontrollstämman) hållas inom åtta månader från den första kontrollstämman och på nytt pröva frågan om bolaget ska likvideras. Styrelsen får alltså en tidsfrist på åtta månader för att till den andra kontrollstämman upprätta en ny kontrollbalansräkning, som också ska granskas av revisor och sedan läggas fram till den andra stämman.

Styrelsen kan bli skyldig att ansöka om likvidation hos tingsrätten, ifall en andra kontrollstämma inte hålls inom åtta månader, den andra kontrollbalansräkningen inte har granskats av bolagets revisor eller inte visar att det egna kapitalet vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet, och ifall stämman inte har beslutat att bolaget ska likvideras. Frågan om likvidation kan även lyftas av en styrelseledamot, vd, revisorn eller aktieägare.

Dessa regler har till syfte att mana aktieägare och styrelse i aktiebolag som inte kan möta sina ekonomiska åtaganden, att vidta åtgärder för att förbättra ekonomin i bolaget eller inleda en

avveckling av det. Om så inte sker löper bolagets borgenärer risken att bolaget inte har medel kvar att täcka sina skulder. Vid någon viss punkt måste ett bolags verksamhet, om den är förlustbringande, avbrytas genom likvidation, och reglerna ska vägleda bolagets företrädare i att fatta beslut i rätt tid. Reglerna ger också företrädarna ett legalt rådrum för att vidta lämpliga åtgärder.

En kritik som länge har riktats mot det skatterättsliga företrädaransvaret är att de reglerna inte medger något egentligt rådrum, och inte heller ger företrädare incitament att försöka förbättra bolagets ekonomi, utan snarare framhäver ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion som den rekommenderade åtgärden.

## Problem med det skatterättsliga företrädaransvaret

### De subjektiva rekvisiten – bristfällig prövning

I jämförelse med straffrättens syn på grov oaktsamhet, där begreppet enligt HD:s praxis ska ges en restriktiv tolkning<sup>7</sup>, görs denna prövning närmast mekaniskt i skatteprocessen. Detta trots att en individuell prövning ska göras enligt nylig praxis från Högsta Förvaltningsdomstolen.<sup>8</sup> I normalfallet konstaterar domstolen något i stil med följande: att den svarande var företrädare för bolaget i fråga vid tiden då skatterna förföll till betalning, att personen inte vidtagit så kallade ”verksamma åtgärder” (genom praxis förstått som att ansöka om konkurs eller företagsrekonstruktion) för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen senast på förfallodagen, och att inga grunder för befrielse föreligger.

En studie 2019 visade att HFD:s försök i HFD 2018 ref. 4 att peka ut för underrätterna att den ”mekaniska” bedömningen av oaktsamheten inte lever upp till kraven på rättssäkerhet och individuell prövning, tyvärr inte lett till mycket förändring. 519 mål om företrädaransvar från förvaltnings- och kammarrätt granskades i studien. I 514 av dessa utdömdes företrädaransvar. I endast ett mål ansågs det handla om uppsåtligt agerande; övriga 513 mål dömdes utifrån grov oaktsamhet. Befrielse från betalningsansvar medgavs inte till fullo i något mål, och till del endast i åtta mål.<sup>9</sup>

### Utsträckningen av företrädarbegreppet – så gott som alla kan bli ansvariga

Även personer med endast svag koppling till bolaget blir regelmässigt bedömda som varandes företrädare; det finns ingen legaldefinition av begreppet i skatteförfarandelagen. Legala företrädare – styrelseledamot och vd – behöver inte påföras företrädaransvar först, utan talan kan riktas mot faktiska företrädare, med vilket avses alla personer som kan påverka bolagets förvaltning.

Det har i juridisk doktrin<sup>10</sup> framförts att kombinationen av reglernas ordalydelse i skatteförfarandelagen och den praxis som har utarbetats av domstolarna, har bildat en form av ”handlingsnorm” för företrädare (alla), som innebär ett tämligen långtgående ansvar:

- att känna till bolagets samtliga förväntade skattebetalningar vid varje givet tillfälle samt var och en av dessa skatters förfallodagar

7 Se bl.a. NJA 2018 not 19, NJA 1983 s. 74 och NJA 2004 s. 510

8 HFD 2018 ref. 4; se även bl.a. RÅ 2007:48

9 Burmeister och Abdali, 2019

10 Svernlöv och Österman 2013, s. 36

- att säkerställa att alla skatteskulder och -inbetalningar har beräknats korrekt, oavsett frågans svårighet
- att säkerställa att alla skatter verkligen har betalats in på förfallodagen (det går ej att undkomma ansvar genom att hänvisa till andra företrädares delegerade ansvar, anställda eller externa ekonomiansvariga, fullmaktsinnehavare eller dylikt), ytterst genom att kontrollera bank- och skattekonto
- att kontrollera att angivna uppgifter om deklarerad skatt är korrekta, även om det är någon annan i bolaget som lämnar uppgiften<sup>11</sup>



### Exempel: Fallet Johan Ottosson

Ett av de första fallen som Rättvis skatteprocess tog upp var Johan Ottossons.

Johan Ottosson drev tillsammans med några vänner en cykelbutik på Södermalm i Stockholm. Han hade även ett förflutet inom yrkestrafikbranschen. När Johans kompis skulle starta ett budföretag och köra budbilar frågade han Johan om Johan kunde tänka sig att sitta i styrelsen. För att få köra fordon i yrkesmässig trafik krävs en så kallad trafikansvarig, vilket är något som man utbildar sig till. Johan hade denna utbildning från ett tidigare jobb.

Johan gick med på att gå in i styrelsen. Eftersom det var en tjänst för en kompis fick Johan ingen lön för styrelsearbetet som trafikansvarig och hade inte heller några ägarandelar i bolaget, som exempelvis aktier.

Då Johan själv drev ett företag var han medveten om de krav som finns på styrelsen i ett aktiebolag. Han hade därför löpande kontakt med företagets redovisningskonsult för att säkerställa att allt sköttes ordentligt.

Det visade sig dock inte vara tillräckligt. Johans kompis, som drev budföretaget, lurade redovisningskonsulten, revisorn och Johan genom att använda så kallade osanna fakturor, och genom dessa lyfta pengar ur bolaget – utan att redovisa skatt. Att Johan, revisorn eller redovisningskonsulten inte upptäckte fusket var inte konstigt: Bolaget uppvisade god ekonomi, hade en stabil orderingång och växte stadigt.

När Skatteverket upptäckte att allt inte stod rätt till i bolaget valde de att upptaxera verksamheten. Till följd av detta gick företaget i konkurs utan att samtliga skatteskulder var betalda. Skatteverket ansökte om företrädaransvar för Johans del – trots att det inte var han som begått de bedrägliga handlingarna. Skatteverket försökte först att få Johans kompis att betala, men när det misslyckades vände sig istället myndigheten med sina krav till Johan.

Skatteverket hävdade att Johan varit grovt oaktsam, vilket Rättvis skatteprocess ansåg vara felaktigt. Johan arbetade inte löpande med bolaget utöver styrelsearbetet, och hade därför inte personligen tagit del av eller granskat den löpande bokföringen, attesterat fakturor eller granskat underlaget till de löpande skattedeclarationerna, vilket hade krävts för att han över huvud taget skulle ha kunnat upptäcka felaktigheterna. Som styrelseledamot finns inget krav om sådan granskning av ett företags alla ekonomiska åtaganden och dokument.





I slutet av februari 2017 avkunnade Högsta förvaltningsdomstolen dom i Johans mål. Tyvärr gick HFD på Skatteverkets linje och dömde ut företrädaransvar om 850 000 kr. Det var visserligen en halvering av de nästan 1 700 000 kr som Skatteverket ursprungligen krävt, men även det en hård smäll för någon som gått in i ett företag bara för att hjälpa en kompis.<sup>12</sup>

## Verksamma åtgärder – konkursdrivande

Tolkningen av vilka de verksamma åtgärder som en företrädare måste vidta för att undgå betalningsansvar enligt oaktsamhetsrekvisitet, har i praktiken en konkurspådrivande effekt. En företrädare som betalar av skulder till samtliga borgenärer, så som anges i förarbetena – till exempel leverantörsfakturer, leasingavgifter eller räntor på banklån – men som därigenom inte betalar in alla utestående skatteskulder i tid, kommer i normalfallet att påföras personligt betalningsansvar. För att undvika det personliga betalningsansvaret bör alltså företrädaren söka konkurs snarast. Att söka "rädda" företaget genom gängse företagsekonomiska åtgärder räcker typiskt sett inte. Detta har av kritiker av regelverket kallats för en "gräddfil"<sup>13</sup> för Skatteverket, eftersom myndighetens fordringar ses som överordnade att betala framför andra borgenärs.<sup>14</sup> En annan effekt är att regelverket om skatterättsligt företrädaransvar hamnar i konflikt med aktiebolagslagens regler om kontrollbalansräkning m.m. (se ovan).

I rättsfallet HFD 2016 ref. 60 framförde HFD att enbart ett konstaterande av att verksamma åtgärder inte vidtagits, inte räcker för att grov oaktsamhet ska anses föreligga. En prövning av omständigheterna i det enskilda fallet måste göras, däribland vilka handlingsalternativ företrädaren haft att tillgå, liksom de skäl företrädaren haft till att vidta eller avstå från vissa åtgärder. Trots detta tycks denna mer nyanserade prövning tämligen sällas göras i underrätterna.

## Omprövningsmål – omöjligt att vidta åtgärder

I en del fall fastställer Skatteverket beskattningen som leder till företrädaransvar först långt i efterhand, genom omprövning (ofta efter revision). Den förfallodag som skatterna enligt omprövningsbeslutet ska vara inbetalda är dock inte dagen för beslutet eller närmaste förfallodag efter den, utan den ursprungliga förfallodagen i den omprövade perioden. I praktiken omöjliggör detta för företrädaren att vidta verksamma åtgärder innan förfallodagen, då förfallodagen är i det förgångna. I fall som bygger på omprövning är därigenom företrädaren grovt oaktsam närmast per automatik.

I detta sammanhang är det intressant att jämföra med den syn som Skatteverket har på företrädaransvar i fall som bygger på reglerna i skatteflyktlagen. I likhet med omprövning kan det i sådana fall bli fråga om ändring av skattebeslut efter att betydande tid har förflutit. I sitt ställningstagande anger Skatteverket följande:

*Frågan är om det går att tillämpa reglerna om företrädaransvar i 59 kap. 13 § SFL när underlag för att ta ut kommunal och statlig skatt har fastställts med tillämpning av skatteflyktlagen. Skatteverket måste i ett sådant fall kunna visa att företrädaren för den juridiska personen antingen uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala skatten senast*



12 Fallet finns också återgivet på [www.rattvissskatteprocess.se](http://www.rattvissskatteprocess.se) -> Våra fall

13 Svernlöv och Persson Österman 2013

14 Se t.ex. RÅ 2007:48

*på den ursprungliga förfallodagen. Det betyder att företrädaren redan på den ursprungliga förfallodagen har förstått eller borde ha förstått att det skattemässiga upplägget inte skulle komma att godkännas av domstol enligt reglerna i skatteflyktslagen. Enligt Skatteverkets uppfattning är det i det närmaste omöjligt att visa detta.*

*Skatteverket anser därför att reglerna om företrädaransvar inte, utom i mycket speciella undantagsfall, bör tillämpas när underlag för att ta ut skatt har fastställts enligt reglerna i skatteflyktslagen.<sup>15</sup>*

Skatteverkets slutsats i sådana situationer är alltså att den skattskyldige försätts i en närmast omöjlig position. Även om regelverken skiljer sig åt mellan skatteflyktslagen och de grunder som företrädaransvar vanligtvis påförs utifrån, är analogin talande för den sats den skattskyldige hamnar i.

Det bör här också påpekas att domstolarna regelmässigt inte prövar den underliggande skattefrågan i mål om företrädaransvar. I en ofta anført anfördd dom från 2008<sup>16</sup> slog dåvarande Regeringsrätten fast att "meddelade beslut avseende bolagets skatter inte som sådana kan omprövas i ett mål om företrädaransvar", men att det just i det fallet var motiverat att pröva den aktuella företrädarens invändningar mot skattebesluten i fallet. Emellertid ansåg RR det inte vara rimligt att en sådan prövning skulle innefatta "en fullständig och förutsättningslös omprövning av de i målet aktuella skattefrågorna"; det bör räcka att domstolen kan konstatera att Skatteverkets fordran mot bolaget "tillkommit i laga ordning och framstår som välgrundad". Den avslutande lokutionen har blivit något som domstolarna sedan dess ofta anför kort och summariskt, som motivering för att underkänna den aktuella företrädarens invändning om felaktigheter i Skatteverkets beslut.

## Befrielsegrunderna – tillämpas sällan

Befrielse från betalningsansvar kan medges helt eller till del om särskilda skäl föreligger, enligt 59 kap. 15 § SFL. Företrädaren har bevisbördan för att visa att sådana skäl föreligger. Det specificeras inte i lagstiftningsmotiven vad som ska anses utgöra särskilda skäl. I praxis har dessa befrielsegrunder tillämpats restriktivt. Ofta har det, i de fall där befrielse medges, krävts bristande betalningsförmåga hos företrädaren i kombination med någon annan faktor. Sådana faktorer kan vara om företrädaren har vilseletts på något sätt om bolaget; företrädarens eventuella psykiska och fysiska hälsa och ålder; bolagets tidigare skötsel av skattebetalningar; företrädarens ägarintresse och ställning i bolaget samt dennes samarbete med Kronofogdemyndigheten. Om företrädaren har blivit uppmanad av berörda myndigheter att fortsätta driva bolaget, har det ansetts i praxis som en skäligen anledning till att skattebeloppet inte betalats in.<sup>17</sup>

Vid den tid då prövningen av företrädaransvarsmål fortfarande skedde i allmänna domstolar, fastslog Högsta domstolen i rättsfallet NJA 1972 s. 115 I, att ifall bristande betalningsförmåga skulle tas hänsyn till i företrädaransvarsmål, skulle jämkning "snarare bli regel än undantag" och att detta "har uppenbarligen icke varit åsyftat".<sup>18</sup>

Den restriktiva tillämpningen av befrielsegrunderna som har gjorts i praxis anses av många kvalificerade bedömare innebära ett strängt personligt ansvar för företrädaren.<sup>19</sup> Tillämpningen tycks inte

15 Skatteverkets ställningstagande, 2015-07-24

16 RÅ 2008:75

17 Simon-Almendal 2015, s. 87-91

18 I målet medgav dock HD befrielse med över 85 procent av det yrkade beloppet, med hänvisning till företrädarens ålder (62 år), "sjukdom, som ej är av övergående natur och som hindrar eller i vart fall starkt begränsar hans möjligheter att bereda sig utkomst" samt hans visade vilja att möta sina skyldigheter genom gjorda avbetalningar.

19 Simon-Almendal 2015, s. 95; Persson Österman 2017, s. 10 ff. Även Statskontoret finner detta i sin rapport 2018.

heller ge någon form av handlingsnorm vid handen, som företrädaren kan agera utifrån. Motvarande befrielsebestämmelser avseende skattetillägg (51 kap. 1 § SFL) tycks enligt doktrin ge utrymme för mer generös bedömning.<sup>20</sup>

## Ur företagarens perspektiv

Från företagarens håll har kritik riktats mot företrädaransvarets effekter ur flera perspektiv.

En återkommande kritikpunkt är att företrädaransvaret *försvårar rekrytering till styrelser*, i synnerhet i mindre bolag. Eftersom risk för personligt betalningsansvar föreligger, och ansvaret är solidariskt, löper en erfaren företagare med potentiellt större finansiella resurser högre risk att behöva stå för medlen. Även om viss möjlighet till regresstalan finns, är det i praktiken en dyr och tidsödande process. Det är svårt att mäta kvantitativt hur stor denna effekt är, eftersom det handlar om uppdrag och samarbeten som inte blir av, och erbjudanden som tackas nej till. Mångåriga företagare med styrelseerfarenhet skulle kunna tillföra mindre och växande företag nyttig erfarenhet och strategisk styrelsekompetens, men vill av förklarliga skäl inte riskera sitt renommé och sitt varumärke.<sup>21</sup>

Det föreligger en grundläggande *obalans mellan staten och privata aktörer som borgenärer* med avseende på företrädaransvaret. Genom företrädaransvaret har staten möjlighet att utkräva betalning från privatpersoner bakom en juridisk person för den senares skatteskulder. Den möjligheten har inte en företagare, som får följa de gängse regler som gäller i näringslivet (aktiebolagslagen, m.m.). Denna obalans motiveras ibland med att staten (Skatteverket) inte kan välja sina "kunder".<sup>22</sup> Om det överordnade värdet alltid är att kunna få sin skuld betald, kan man emellertid anföra att en privat leverantör alltid borde kunna välja om man ska gå på bolaget eller företrädare när en skuld inte har betalats. På så sätt skulle möjligheten att utkräva skuld bli mer jämlik mellan staten och aktörer i näringslivet. Argument som avfärdar detta bygger, direkt eller indirekt, på att det överordnade värdet är att det är viktigare att staten får betalt än någon annan leverantör.

Att betala ett företags skatteskuld är också i normalfallet *dyrare* för en företrädare än för bolaget. Vid företrädaransvar ska företrädaren betala företagets skatteskuld med sina egna, redan beskattade pengar. Det innebär, eftersom den enskilde i de flesta fall möter en högre skattesats än bolaget gör, att det kostar den enskilde mer att finansiera en betalning av en skatteskuld än det gör för företaget. Om ett företag ska betala en skatteskuld på 100 000 kr kostar det bolaget ca 121 400 kr att finansiera detta (med bolagsskatten beaktad). Om ansvaret övervältras på den enskilde genom företrädaransvar krävs en löneinkomst på mellan 130 000 kr och 200 000 kr (beroende på inkomstnivå och kommunalskatt) för att netto få ut 100 000 kr. Det är inte orimligt att tänka sig att någon typ av skattereduktion skulle kunna tillämpas för att jämställa nettoeffekten för bolaget och företrädaren.<sup>23</sup> Staten skulle fortfarande få in de hävdade medlen, och den "avskräckande" effekten i företrädaransvaret skulle alltså kvarstå (i det fall en sådan effekt är eftersträvanvärd).

20 Simon-Almendal 2015, s. 96-97

21 Se Manns, *Företagaren* nr 2/2018

22 En annan skillnad är förstås att en privat leverantör har möjlighet att kräva betalning före leverans, om den misstänker att en kund eventuellt inte kommer att betala efter leverans av något skäl, exempelvis tidigare dåliga affärer. Samma möjlighet har inte Skatteverket. Å andra sidan, om man ska fortsätta analogin, kan det anföras att en "kund" hos Skatteverket har föga möjligheter till ersättning vid utebliven "leverans", eftersom det inte finns någon sådan utfäst.

23 För vissa företrädare kan det dock finnas möjlighet till förlustavdrag. En sådan situation kan vara om företrädaren betalat skulden, därefter riktat en regresstalan mot bolaget (59 kap. 21 § SFL) och sedan efterskänker regressfordran, på ett sätt som är att betrakta som ett ovillkorat aktieägartillskott. Om en fordran omvandlas till ett ovillkorat tillskott är det enligt Skatteverket i princip att se som en avyttring och då medges avdrag för förlust på fordran, eftersom fordrans värde läggs till anskaffningsvärdet på aktierna. Efter konkurs torde denna typ av situation dock vara ovanlig. Se Skatteverkets ställningstagande dnr. 131 424735-09/111, 2009-06-01

Om *ombudskostnader* också beaktas, blir obalansen mellan den enskilde och staten än mer tydlig. Låt säga att en enskild haft 100 000 kr plus moms, alltså 125 000 kr totalt, i advokatkostnader i en företrädaransvarsprocess mot Skatteverket. Den genomsnittliga ersättningen, när ersättning beviljas, är 13 procent av det yrkade beloppet.<sup>24</sup> I vårt exempel innebär det  $125\,000 \times 0,13 = 16\,250$  kr. Det innebär att den enskilde går back 108 750 kr. För Skatteverket ser kalkylen väldigt annorlunda ut. Advokatbyrån som drar in 100 000 kr betalar (åtminstone) bolagsskatt på inkomsten på 21,4 procent, vilket innebär 21 400 kr till staten. Därutöver får staten in 25 000 kr ytterligare genom momsen den enskilde betalar. Exemplet illustrerar att redan från start har staten ett ekonomiskt "försprång" på drygt 46 procent i processkostnader netto gentemot den enskilde. Detta påverkar självklart benägenheten att överklaga, i synnerhet med ombud, när ersättningsnivån är så pass låg.

## Hur kan reglerna förbättras?

Enklast vore kanske att avskaffa regelverket, och låta de aktiebolagsrättsliga reglerna vara styrande för bolagsföreträdares ansvar för skatteskulder.

Om så inte sker, går det att tänka sig ett antal förändringar av de gällande reglerna, som skulle göra dem mindre problematiska.

- Ändrad bedömning av de subjektiva rekvisiten, där tröskeln för vad som är att bedöma som *grov* oaktsamhet höjs, för att mer likna den straffrättsliga bedömningen.
- Större vikt vid företrädares agerande, där "verksamma åtgärder" inte begränsas till enbart åtgärder som avslutar företaget så snart som möjligt – åtgärder för att se till att sunda företag kan fortsätta bör inte bedömas på samma sätt som uppenbara försummelser eller medvetet fusk.
- Beaktande i högre grad vid ansvarsbedömningen av större händelser som medför oförutsett uteblivna intäkter för företaget, till exempel leverantörers konkurser och liknande "ekonomisk *force majeure*" – såsom har aktualiserats genom covid-19-krisen.
- Inskränkta möjligheter att påföra retroaktivt företrädaransvar vid omprövningsbeslut.
- Införande av en viss frist för företrädare att vidta åtgärder efter förfallodagen, för att minska den konkursdrivande effekten av nuvarande regelverk.<sup>25</sup>

24 *Ersättning i skattemål*, Rättsvis skatteprocess 2018

25 Detta har föreslagits av bl.a. Insolvensutredningen, SOU 2010:2, och Entreprenörskapsutredningen, SOU 2016:72.

# Källförteckning

## Litteratur

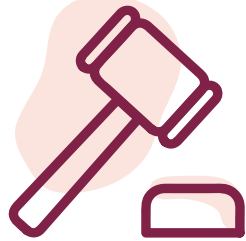
- Backsell, Lars m.fl. "Ta bort det skatterättsliga företrädaransvaret". *Dagens Industri*, 4 maj 2020.
- Burmeister, Jari och Abdali, Hussein. *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*. Skeppsbron Skatt, 2019.
- Krassén, Patrick. *Vågar man sätta sig i styrelsen?* Företagarna, 2017.  
<https://www.foretagarna.se/innehallsbank/riks/2017/november/vagar-man-satta-sig-i-styrelsen/>
- Manns, Per. "Skatteregel skrämmer styrelseproffs", *Företagaren* nr 2/2018
- Persson Österman, Roger. *Företrädaransvar – kan det avskaffas?* Entreprenörskapsforum, 2017.
- Rättvis skatteprocess. *Ersättning i skattemål*. 2018.
- Rättvis skatteprocess och Företagarna. *Jämnare spelplan – sex reformer för ökad rättssäkerhet på skatteområdet*. 2018.
- Simon-Almendal, Teresa. *Företrädaransvar*. Norstedts Juridik, 2015.
- Simon-Almendal, Teresa. "Betalningsskyldighet utan stöd av lag? – analys av ett mål om företrädaransvar". *Skattenytt* 1-2/2020, s. 32-46.
- Skatteverket. *Företrädaransvarets förenlighet med reglerna i skatteflyktlagen*, ställningstagande dnr. 131 410417-15/111, 2015-07-24.
- Skatteverket. *Förluster på fordringar på eget bolag*, ställningstagande dnr. 131 424735-09/111, 2009-06-01.
- Statskontoret. *Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret*. Rapport 2018:14.
- Svernlöv, Carl och Persson Österman, Roger. *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* Svenskt Näringsliv, 2013.
- Wikström, Tobias. "Ändra reglerna om företrädaransvar". *Dagens Industri*, 14 mars 2017.

## Offentligt tryck

- Utskottsbetänkande 2014/15:SkU20
- Utskottsbetänkande 2017/18:SkU12
- Utredningsdirektiv dir. 2019:74
- SOU 1965:23
- SOU 2010:2
- SOU 2016:72

## Rättsfall

- Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2926-19
- NJA 1972 s. 115 I
- NJA 1983 s. 74
- NJA 2004 s. 510
- NJA 2018 not 19
- RÅ 2007:48
- RÅ 2008:75
- HFD 2016 ref. 60
- HFD 2018 ref. 4



# 12 fall från verkligheten



**KAMMARRÄTTEN I STOCKHOLM, DECEMBER 2018****☑ Grad av oaktsamhet / vad krävs för nedsättning?**

Tre bröder drev ett företag inom telekombranschen. I augusti 2016 blev en av bröderna kontaktad av Kronofogdemyndigheten, som meddelade att Skatteverket ansökt om betalningssäkring på 680 000 kr, för obetalda skatteskulder som brodern var omedveten om. Han och en annan av bröderna tog omedelbart kontakt med Skatteverket för att klargöra att de inte vetat om att skatterna inte betalats, och att betalningssäkringen skulle leda till konkurs för bolaget. Efter denna kontakt tog Skatteverket – trots att bröderna bett verket att inte göra det – kontakt med en av bolagets stora kunder och uppmanade denna kund att göra en större kommande betalning till Skatteverket istället för till bolaget. Denna åtgärd medförde att samtliga telekomföretag avslutade sina samarbeten med bolaget, och bolaget förlorade sina intäkter. Av hänsyn till fordringsägarna, försatte bröderna bolaget i konkurs, vilket de också meddelade Skatteverket att de avsåg att göra. Eftersom Skatteverket inte fattade beslut om beskattningen innan bolagets konkurs, tillföll de betalningssäkrade medlen konkursboet. I fem månader fanns de betalningssäkrade medlen på ett konto utan att Skatteverket fattade något beslut avseende beskattningen.

Anledningen till att bröderna var ovetande om att skatterna hade förfallit till betalning ursprungligen var att den tredje brodern, som var äldst, var den som kontrollerade bolagets verksamhet. Såväl bröderna som Skatteverket är överens om detta faktum, och Skatteverket erkände i förvaltningsrätten att de två andra bröderna "gjort allt vad de kunnat för att få ordning på bolaget" efter att de kontaktades av KFM. Trots detta yrkades företrädaransvar, och förvaltningsrätten ansåg att de yngre bröderna brustit i sin kontrollskyldighet. En nämndeman var skiljaktig och anförde att det var Skatteverkets agerande – både gentemot bolagets kunder och försummandet av att fatta beslut om beskattningen – som medförde bolagets obestånd, och att det är orimligt att bröderna ska hamna i ett sämre läge på grund av att de försatte bolaget i konkurs än vad de hade varit om de förhållit sig helt passiva.

I kammarrätten vidstod Skatteverket sin försumlighet vad gällde att ta de betalningssäkrade medlen i anspråk. Det framkom också att de yngre bröderna stod i ett starkt beroendeförhållande till sin storebror, som bland annat också hade undanhållit information från dem om att han hade ett antal restföringar hos KFM sedan innan. Storebroderns dominans och att de yngre bröderna förts bakom ljuset bekräftades av honom själv och två ytterligare vittnen.

Kammarrätten ansåg trots detta att de yngre bröderna inte vidtagit tillräckliga kontrollåtgärder, på ett sätt som var att se som grovt oaktsamt. Skatteverket medgav i kammarrätten att verkets försumlighet var skäl för viss nedsättning, vilket kammarrätten instämde i; betalningsskyldigheten sattes ned från drygt 700 000 kr till 530 000 kr.

Fallet illustrerar flera problem med regelverket: den närmast absoluta kontrollskyldigheten som alla företrädare anses ha, de ytterst begränsade möjligheterna till befrielse/nedsättning, och hur skatteförfarandelagens regler om företrädaransvar krockar med aktiebolagslagens bestämmelser.

*Mål 4322-18*

**KAMMARRÄTTEN I SUNDSVALL, NOVEMBER 2017****☑ Omprövning/grad av oaktsamhet**

En styrelseledamot i ett bolag i oljebranschen påfördes betalningsansvar för drygt 5,5 miljoner kr. Ledamoten framhöll att hon inte deltagit aktivt i bolagets förvaltning, endast undertecknat handlingar som framlagts för henne, och saknat reell makt och inflytande över bolaget. Hon fick inte heller betalt för sitt styrelseuppdrag. Förvaltningsrätten i Falun konstaterade att praxis ger vid hand att en styrelseledamot har ett ansvar att hålla sig informerad om bolagets ekonomiska ställning, och att ledamoten inte kan ursäkta sig genom hänvisning till passivitet.

I målet aktualiseras också frågan om omprövningsbeslutets förhållande till de subjektiva rekvisiten. Skatterna i fråga hade förfallit till betalning mellan januari och juli 2015, men faststälts först genom omprövningsbeslut i oktober 2015 och januari 2016 – där bolaget påfördes drygt 18 miljoner kr ytterligare i skatt (genom att Skatteverket omklassificerade bolagets produkter). Ledamoten skulle alltså, menade förvaltningsrätten, senast i juli 2015 (den sista förfallodagen) ha antingen sett till att skatterna betalades in eller ansökt om konkurs/företagsrekonstruktion av bolaget, för att inte anses ha varit grovt oaktsam. Detta alltså avseende en skattesumma som fastställdes av Skatteverket först tre respektive sex månader senare (och då genom en kraftig höjning).

Ledamoten framhöll att hon lämnade styrelsen den 21 augusti 2015, och att det vid den tiden samt även efterföljande tre månader fanns betydande överskott på bolagets skattekonto. När hon avgick fanns alltså inte heller några förfallna skatter. Hon vidhöll i kammarrätten att det inte är rimligt att hon ska åläggas betalningsansvar för skatter och avgifter som förfallit till betalning när hon inte satt i styrelse. Skatteverket svarade: "Om korrekta deklarationer inkommit från första början hade dessa inneburit en sådan beskattning som Skatteverkets efterföljande beslut innebar." I klartext innebär detta att en företrädare ska förutsäga ett framtida omprövningsbeslut från Skatteverkets sida, och även veta exakt vilka beskattningsperioder det kommer avse, för att inte vara grovt oaktsam.

Kammarrätten ansåg emellertid att principen om styrelseledamöters ansvar att tillse att bolagets redovisning sker korrekt väger tyngre än det faktum att skattebeslutet fattades efter att ledamoten lämnat styrelsen.

*Mål 1416-17*

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN I UPPSALA, MARS 2020****☑ Omprövning efter försäljning**

En styrelseledamot i ett fordonsmäklingsbolag ålades att betala 230 000 kr genom företrädaransvar, avseende utgående mervärdesskatt. Beskattningsbeslutet fattades av Skatteverket den 16 augusti 2017 genom omprövning, avseende beskattningsperioderna oktober 2015-september 2016.

Ledamoten, som hade avgått ur styrelsen i februari 2017, hade hos Skatteverket invänt att han överlåtitt bolagets aktier till en annan person i mars 2017, och att bolaget vid överlåtelsen var fritt från skulder och saknade tillgångar.



I detta mål ingav ledamoten inget svar till förvaltningsrätten inom korrekt tid, varför domen avkunnades baserat på Skatteverkets inlagor. Bolaget hade redovisat mervärdesskattefri försäljning för de perioder som omprövning gällde, och genom omprövningsbeslutet påfördes bolaget utgående mervärdesskatt. Av underlaget i målet går inte att avgöra vad ledamoten visste om hur affärerna skulle betraktas ur momshänseende, men när ett omprövningsbeslut kommer sex månader efter att ledamoten lämnat styrelsen går det att fråga sig hur ledamoten skulle ha kunnat veta vad han behövde göra och när för att inte betraktas som grovt oaktsam.

*Mål 898-20*

---

## KAMMARRÄTTEN I STOCKHOLM, MAJ 2020

### Verksamma åtgärder

**Skatteverket yrkade betalningsansvar för drygt en miljon kronor för företrädaren, som varit styrelseledamot och VD i företaget under tiden skatterna förföll till betalning mellan juni och oktober 2018.**

I april 2018 hade en kund sagt upp ett femårigt avtal plötsligt och i förtid. Bolaget sökte då minska sina kostnader genom att flytta till mindre lokaler, skära i andra kostnader och öka kapitalet genom aktieägartillskott. Bolaget sökte en checkkredit i juli 2018, men denna avslogs, varför företaget kom i likviditetsproblem. Skatteverket anser att detta borde ha föranlett företrädaren att vidta omedelbara åtgärder, trots att anstånd hade beviljats i augusti 2018. När möjligheten till företagsrekonstruktion inte var möjlig, lämnade företrädaren in konkursansökan.

Skatteverket hade ursprungligen yrkat på företrädaransvar på grund av uppsåt, men ändrade i förvaltningsrätten talan till att gälla grov oaktsamhet. Förvaltningsrätten ansåg att företrädaren ostridigt hade "vidtagit ett antal åtgärder för att försöka lösa bolagets ekonomiska problem", men att *verksamma åtgärder* enligt rättspraxis – alltså att ansöka om konkurs eller rekonstruktion – inte hade vidtagits i rätt tid. Företrädaren befanns därför ha agerat grovt oaktsamt. Befrielse från betalningsskyldighet medgavs inte.

I kammarrätten framhöll företrädaren att de anstånd som Skatteverket medgav med inbetalning av skatter kring månadsskiftet juli-augusti 2018 inte kunde uppfattas på annat sätt än att Skatteverket avsåg att bolaget skulle drivas vidare. Skatteverket hävdade däremot att företrädaren borde ha ansökt om konkurs dagen efter att anstånd beviljades för ännu ej förfallna skatter i början av augusti, eller egentligen redan när bolaget nekades checkkrediten, för att undgå personligt betalningsansvar, och tydliggjorde sin syn: "Ett beslut om anstånd syftar endast till att staten ska få betalt." Kammarrätten gick på Skatteverkets linje, och Högsta Förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

Fallet är ett tydligt exempel på företrädaransvarsreglernas konkursdrivande effekt: företagsekonomiska åtgärder anses inte tillräckligt, utan ansökan om konkurs eller rekonstruktion borde ha gjorts redan vid den punkt där bankens checkkredit drogs in. Den osäkerhet en företrädare ställs inför när det gäller att bli bedömd för sitt handlande i retrospekt på detta sätt, ger ett starkt incitament att söka konkurs eller rekonstruktion för att vara "på den säkra sidan" för att undvika personligt betalningsansvar.

*Mål 9071-19*

## FÖRVALTNINGSRÄTTEN I STOCKHOLM, MARS 2019

### ✓ Tillräckliga åtgärder

En delägare och ordförande i ett företag påfördes företrädaransvar för 240 000 kr i obetalda skatteskulder. I slutet av 2015 började företaget ligga efter med skattebetalningar, och ytterligare skatter förföll till betalning under 2016-2017. När företaget började hamna på obestånd vidtog företrädaren åtgärder i form av att säga upp personal, påbörja förhandlingar med ett företag med liknande verksamhet om överlåtelse av kunder och kontrakt, inte ta ut någon lön själv och inleda dialog med Skatteverket. I april 2017 ingicks avtal med anställda i bolaget om att köpa loss avtal och kunder, och i augusti samma år lämnade företrädaren över bolagets bilar och kontorsmaskiner till försäljning hos Kronofogden. Företrädaren framhöll i förvaltningsrätten hur han och andra företrädare sökt strama åt och dra ner på kostnader för att göra rätt för sig i bolaget.

Förvaltningsrätten konstaterade kortfattat att de vidtagna åtgärderna inte är godtagbara och "verksamma" på ett sätt som medför ansvarsbefrielse, och la tonvikt vid det faktum att bolaget försattes i konkurs först efter statens ansökan. Ingen befrielsegrund ansågs finnas.

Domen visar på hur företagsmässigt prudentliga åtgärder inte bedöms som tillräckliga för att befria från företrädaransvar; den uppmaning en företrädare får är att söka konkurs så snart misstanke finns om att betalning till Skatteverket inte kommer kunna göras i tid, för att undgå personligt betalningsansvar.

*Mål 2033-19*

---

## KAMMARRÄTTEN I GÖTEBORG, OKTOBER 2020

### ✓ Tillräckliga åtgärder

Företrädaren i fråga hade varit VD och legal företrädare för en svensk filial till ett danskt bolag. Han hade i förvaltningsrätten påförts företrädaransvar om drygt 1,1 miljoner kronor för obetalda skatter 2017-2018. I kammarrätten anförde han att det i bolaget funnits en tydligt delegerad ordning för ansvarsfördelning och rapportering. Han hade inte själv kunnat vidta verksamma åtgärder – som att ansöka om konkurs – för den svenska filialen, utan enbart för hela det danska bolaget. När de ekonomiska problemen började uppstå i slutet av 2017 vidtog ett antal åtgärder: alla butiker i Danmark och Sverige stängdes, hyres- och anställningsavtal sades upp och bolagets varulager såldes av till kraftigt nedsatta priser. Bolaget beslutade också att avsluta eller skära ner produktion av bolagets produkter riktade till flygbolag, övergå till factoring via externt bolag, ställa in alla mäss- och utställningsaktiviteter, reducera personalstyrkan på ekonomiavdelningen och i ledningen, dra ned på lokaler och marknadsföring, sänka delägarnas lön (först till hälften, sedan till noll) och skjuta till egna medel till bolaget. Advokatbyrå och revisorer var fortlöpande inkopplade och kontakter togs sedermera också med kapitalfonder och investeringspartnerskap för att möjliggöra omstrukturering.

Kammarrätten konstaterade att företrädaren hade legal möjlighet att ansöka om konkurs eller företagsrekonstruktion. Det saknas skäl, skriver domstolen, "att ifrågasätta att de vidtagna åtgärderna kunnat leda till att bolagets och därmed även filialens ekonomiska situation skulle förbättras".

Trots detta anses att företrädaren agerat grovt oaktsamt, så att det föranleder betalningsansvar, på grund av att han inte avvecklade bolaget under tiden skatterna förföll till betalning.

Målet illustrerar tydligt hur regelverket om skatterättsligt företrädaransvar står i motsättning till andra regler som manar företrädare för bolag att söka hitta företagsekonomiska åtgärder för att förbättra bolagets ekonomi under svackor. Den omtalade "konkursdrivande" effekten av företrädaransvaret syns här: om företrädaren förmått bolagets ledning att försätta filialen i konkurs hade det räddat honom från personligt ansvar, men inte hjälpt bolaget att klara sig.

*Mål nr 5000-19*

---

## KAMMARRÄTTEN I JÖNKÖPING, APRIL 2019

### Nivå av kontrollansvar

Skatteverket ansökte om företrädaransvar om 200 000 kr för en styrelseledamot i ett företag som hade sålt utbildningstjänster inom IT, finansierat huvudsakligen genom s.k. anordnarbidrag från Arbetsförmedlingen. Styrelseledamoten hade fått information från Skatteverkets telefontjänst Skatteupplysningen att det var tillåtet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för verksamheten, och bolaget hade också gjort det tidigare, men Skatteverket ansåg efter revision att detta inte var tillåtet. Förvaltningsrätten ansåg inte att det var fråga om så svåra skatterättsliga frågor att det kunde göra styrelseledamoten fri från ansvar.

Kammarrätten uttalade att det faktum att ledamoten kontaktat Skatteverket och frågat om förutsättningarna för att dra av ingående mervärdesskatt, inte var tillräckligt för att han skulle ha ansetts ha fullgjort sitt företrädaransvar, och fann att ledamoten agerat åtminstone grovt oaktsamt.

*Mål 3700-19*

---

## FÖRVALTNINGSRÄTTEN I MALMÖ, FEBRUARI 2020

### Utsträckningen av ansvar

Skatteverket yrkade företrädaransvar för betalning om drygt 400 000 kr för en styrelseledamot i ett bolag. Ledamoten hade suttit i styrelsen i knappt nio månader under 2018. Han anförde att han tagit plats i styrelsen för att hjälpa bolagets chef, som också var hans svärfar. Ledamoten hade inte ägt några aktier eller haft något bestämmande inflytande, och arbetat som lagerarbetare i bolaget.

Förvaltningsrätten ansåg, mot bakgrund av fallet RÅ 2006 not. 192, att en företrädare inte kan undgå ansvar genom att förlita sig på vad andra företrädare säger om bolagets ekonomiska läge. Det kan inte heller ligga till grund för befrielse. Om företrädaren inte haft ägarintresse eller bestämmande inflytande i bolaget kan dock skäl för hel eller delvis befrielse i vissa fall.

Domstolens bedömning landade i att ledamoten inte kunde undgå att anses som legal företrädare för bolaget, men att hans arbetsuppgifter ger vid hand att han inte hade insyn och inflytande i bolaget, och att han inte heller hade kunskap om hur företagsverksamhet bedrivs. "Lagstiftningens handlingsdirigerande syfte bedöms uppfyllas" även med en nedsättning, menade förvaltningsrätten, och justerade betalningsskyldigheten till 200 000 kr.

*Mål 10799-19*

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN, SEPTEMBER 2019 RESPEKTIVE KAMMARRÄTTEN I JÖNKÖPING, DECEMBER 2019

### **Kontrollansvar bortom lagens lydelse**

Företrädaren var styrelseledamot i bolaget, men med begränsat inflytande över dess verksamhet. Skatteverket framförde bland annat att bolaget felaktigt gjort avdrag för ingående mervärdesskatt. I förvaltningsrätten ansågs att företrädaren, trots att han inte personligen lämnat den oriktiga uppgiften, ändå fick anses ha lämnat den av grov oaktsamhet genom att låta en kollega ensam ha hand om den aktuella skattedeklarationen. I kammarrätten bekräftades Skatteverkets yrkande om företrädaransvar för skatter och avgifter, men yrkandet om företrädaransvar för felaktigt avdrag för överskjutande ingående mervärdesskatt avsågs. Företrädaren anförde dels att han inte haft något skäl att ha insikt i redovisningen av mervärdesskatt då det var ett rutinmässigt ärende, dels att uppgiften ändrats i bolagets skattedeklaration efter dialog med Skatteverket.

I den aktuella bestämmelsen, 59 kap. 14 § SFL, anges att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Kammarrätten ansåg att bestämmelsens ordalydelse förutsätter att det är den företrädare som ska göras betalningsansvarig som ska ha lämnat den oriktiga uppgiften. Skatteverket överklagade domen till Högsta Förvaltningsdomstolen.

HFD prövade målet i delen som rörde huruvida en företrädare för en juridisk person som inte personligen har lämnat oriktiga uppgifter kan bli betalningsskyldig för överskjutande ingående mervärdesskatt. Domstolen tillstod att bestämmelsen ordalydelse talar för att bara den företrädare som personligen lämnat de oriktiga uppgifterna kan bli föremål för betalningsansvar, men ansåg emellertid också att bestämmelsen måste "läsas och förstås tillsammans med övriga bestämmelser om företrädaransvar samtidigt som reglernas övergripande syfte måste beaktas". Det syfte som omnämns specificeras senare i domen som "att så långt möjligt säkra statens skattefordringar på områden där frihet från personligt betalningsansvar kan försvåra individen av dessa". Målet återförvisades av HFD till kammarrätten för prövning av bland annat de subjektiva rekvisiten.

Kammarrätten dömde i det återförvisade målet företrädaren till betalningsansvar, med argumentet att "den bakomliggande transaktionen har rört ett för bolaget stort belopp", och att företrädaren som styrelseledamot och därmed legal företrädare "haft särskild anledning att noggrant kontrollera att den hanterades på ett korrekt sätt". Att han inte gjort så ansågs utgöra grov oaktsamhet.

HFD synes genom avgörandet i denna dom ha utsträckt företrädaransvaret och kravet på kontroll bortom lagens lydelse, och öppnat för en tolkning baserat på ett rent fiskalt syfte. Hur en företrädare

ska freda sig mot betalningsansvar i ett läge där lagens ordalydelse inte anses vara gällande i domstol, är svårt att se. (Denna dom har fått kritik från rättsvetenskapligt håll; se Simon-Almendal, *Skattenytt* 1-2/2020, s. 32-46.)

*Mål nr 5695-18 (HFD 2019 ref. 38) respektive 2926-19*

---

## FÖRVALTNINGSRÄTTERNA I VÄXJÖ, SEPTEMBER 2019 RESPEKTIVE I GÖTEBORG, MAJ 2019

### När föreligger företrädarstatus?

I fallet i Växjö hade en kvinna blivit styrelseledamot i makens bolag och suttit i styrelsen mellan mars 2016 och november 2017. I februari 2018 fattade Skatteverket ett omprövningsbeslut som medförde betalningsansvar för ledamoten avseende 387 000 kr. (I muntlig förhandling i förvaltningsrätten justerade Skatteverket ned anspråket mot ledamoten till 153 000 kr.)

Ledamoten framhöll att hon hade blivit satt i styrelsen av sin före detta make (de skilde sig 2018) och att hon var okunnig i både språket och lagstiftning. Hon ansåg sig lurad av den förre maken och en affärspartner till denne. Både den före detta mannen och affärspartnern vidstod i vittnesförhör att kvinnan inte haft något med verksamheten att göra, inte hade någon insyn och inte fick någon lön. Hon hade också varit motvillig till att sitta som styrelseledamot och i ett senare skede bett maken att få lämna styrelsen.

Domstolen konstaterade att ledamoten varit legal företrädare för bolaget, att det faktum att hon ville avsluta uppdraget i styrelsen inte förtar ansvaret, och att hon haft ett intresse i bolaget genom att hennes dåvarande make ägt samtliga aktier i bolaget. Skatteverkets ansökan bifölls.

Detta kan jämföras med målet i Göteborg. Skatteverket hade yrkat betalningsansvar om drygt 180 000 kr avseende en styrelseledamot i ett bolag, mot bakgrund av att hon varit ledamot under tiden skatterna förföll till betalning. Ledamoten uppgav i förvaltningsrätten att hon inte givit sin tillåtelse att ingå i bolagets styrelse, och inte haft någon insyn i bolagets ekonomi eller ägt några aktier. När hon fick reda på att hon ingick i styrelsen tog hon kontakt med en vän, också verksam i bolaget, för att få hjälp att avsäga sig uppdraget. Vännen berättade i vittnesförhör att han och en affärspartner bett ledamoten komma in i styrelsen för att de ansåg att det "skulle se bättre ut med ett svenskt, kvinnligt namn vid kommande upphandlingar" (vännen och affärspartnern har utländskt klingande namn). Ledamoten hade dock aldrig formellt tackat ja till att ingå i styrelsen, men de registrerade in henne trots det. Affärspartnern hade förfalskat hennes namnteckning på skrivelsen till Skatteverket. När ledamoten fick reda på det ville hon avgå från uppdraget.

Skatteverket hade ifrågasatt varför inte ledamoten polisanmälde förfalskningen av namnteckningen. Förvaltningsrätten konstaterade att den "hyser viss förståelse för" att parter i vänskapsrelationer inte polisanmäler varandra, utan försöker lösa saken i samförstånd. Domstolen resonerade vidare att en person inte kan anses kunna bli styrelseledamot genom passivitet, och mot bakgrund av att ledamoten inte tycks ha vidtagit några åtgärder som styrelseledamot, ansågs hon inte ha varit styrelseledamot i bolaget. Skatteverkets ansökan avslogs.

Fallen är snarlika på flera sätt: en styrelseledamot utan eget ägande och utan insyn i bolagets verksamhet blir förd bakom ljuset av de egentliga huvudmännen – vilka erkänner detta under ed

– och opponerar sig mot styrelseuppdraget. Domstolarna kommer emellertid till rakt motsatta slutsatser i ansvarsfrågan. I fallet i Göteborg resonerar domstolen om den generella avtalsrättsliga principen om att man inte kan bli bunden genom passivitet, medan domstolen i Växjö stannar vid det närmast strikta ansvar som en styrelseledamot har i egenskap av legal företrädare.

*Mål 2242-19 respektive 2833-19*

---

## KAMMARRÄTTEN I GÖTEBORG, SEPTEMBER 2019

### Befrielsegrunder

En sjuklig änka född 1946 påfördes betalningsansvar för 887 000 kr i skatteskulder i den firma hon varit styrelseledamot i. Änkans före detta man var den som hade haft hand om firman, och hade litat på den anlidade personen som skötte bokföring och skatteinbetalning. Änkans enda inkomst var änkepension och hon saknade tillgångar annat än en pantsatt mindre fastighet på landsbygden i Halland. Skatteverket argumenterade för att änkan hade skyldighet att hålla sig informerad om bolagets ekonomi, och att hennes pension – på 13 000 kr i månaden – är ”en säker månatlig inkomst”. Förvaltningsrätten i Malmö instämde i detta och tillade att det inte ”saknas övervärde” i den pantsatta fastigheten. Att änkan därtill hade en skuld enligt en förlikningsdom i tingsrätt avseende firman på drygt en miljon kronor fästes ingen vikt vid.

Målet får ses som ett exempel på befrielsegrundernas begränsade tillämpning. Varken i förvaltningsrätten eller i kammarrätten medgavs ens delvis befrielse, trots hög ålder, sjukdom och begränsade ekonomiska möjligheter.

*Mål 300-19*

---

## KAMMARRÄTTEN I JÖNKÖPING, SEPTEMBER 2020

### Befrielsegrunder

En tidigare styrelseledamot i ett konkursat företag påfördes av Skatteverket företrädaransvar för 740 000 kr i obetalda skatter. Bolaget ägnade sig åt handel med begagnade varor. Ledamoten hade insjuknat och varit heltidssjukskriven, under medicinering och tidvis inlagd på sjukhus. På grund av sjukdomen och bortavaron kom han att sakna insikt i hur bolaget gick under perioder, varför han upprättade fullmakter till flera personer att driva bolaget. Ledamoten framhöll i kammarrätten – vilket inte motsades av Skatteverket – att han saknar besparingar eller egendom för att kunna betala beloppet, och att han har försörjningsplikt gentemot sina barn. Tre vittnen – en läkare, en skötare och en tidigare anställd – intygade i kammarrätten att ledamoten lider av en kronisk sjukdom, att han vårdats för den vid 14 tillfällen under en sexårsperiod och att flera personer i firman hade getts fullmakter.

Förvaltningsrätten konstaterade att det inte är grund för befrielse att en företrädare förlitat sig på andra personer för driften av bolaget, vilket framgår av praxis. I båda instanserna bedöms utfärdande av fullmakter inte heller som en urskuldande åtgärd från ledamotens sida.

Kammarrätten erkänner att det visats att ledamoten lider av en kronisk sjukdom och att han periodvis legat inskriven för sjukvård, men att omständigheterna inte innebär att han "varit i ett sådant tillstånd att detta har förhindrat honom att se till att bolaget fullgjorde sina skyldigheter". Kammar-rätten ansåg inte heller att det "framkommit att hans sjukdom starkt begränsar hans möjlighet till försörjning över tid".

Målet illustrerar den höga tröskel som föreligger för befrielse.

*Mål 399-20*

||||| Rättvis  
||||| skatteprocess