

Finansminister Anders Borg  
Finansdepartementet  
103 33 Stockholm

Kopia  
Justitieminister Beatrice Ask  
Näringsminister Annie Lööf

2014-06-02

# Hemställan om lagändringar

Förbättringar av rättssäkerhet och företagsklimat på skatteområdet

## Sammanfattning

Svenskt Näringsliv anser att skattesystemet bör utformas på ett sådant sätt att ett gott företagsklimat skapas och att för tidig avveckling av bolag, och därmed onödig värdeförstöring, undviks. Aktiebolagets betydelse för den ekonomiska utvecklingen och välbefindandet i samhället kan knappast överdrivas. Den juridiska konstruktion som innebär att en eller flera personer kan satsa kapital i bolagsform utan att riskera mer än vad de satsat i bolaget har skapat förutsättningar både för dagens storföretag och för det stora antal mindre aktiebolag som idag finns registrerade. Principen om begränsat ansvar i aktiebolag måste värnas. Styrelseledamöter och företagsledare ska inte behöva oroa sig för personligt ansvar annat än om dessa agerat allvarligt klandervärd. Denna trygghet säkerställer försörjningen av kapital, kompetens och ett sunt risktagande. Det är väl känt att flera av dagens framgångsrika företag startats av personer som tidigare misslyckats en eller flera gånger. Seriella entreprenörers erfarenhet bör tas tillvara och ett misslyckande bör inte tynga entreprenörer och hindra från nya försök. Enbart i allvarligt klandervärda situationer bör frågan om personligt ansvar aktualiseras.

Som undantag från principen om begränsat ansvar kan företrädare för aktiebolag göras personligt ansvariga enligt regler i aktiebolagslagen (2005:551, ABL). Dessa ansvarsregler ger uttryck för en balans mellan bolagets intresse av att få en frist att lösa problemen samt borgenärernas intresse att få betalt. Därutöver finns ett särskilt ansvar för juridiska personers skatteskulder (företrädaransvaret) i skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL). Företrädaransvaret i SFL har fått en orimligt sträng utformning och tillämpning och står i direkt strid med syftet och balansen bakom ansvarsreglerna i ABL. Svenskt Näringsliv hemställer därför om

en reform av reglerna om personligt ansvar för företrädare för juridiska personer. Företrädaransvaret i SFL bör slopas. Skatteverket kan istället använda sig av reglerna om personligt ansvar i ABL som står övriga borgenärer till buds. Det allmänna skulle likställas övriga borgenärer och principen om begränsat ansvar i aktiebolag skulle värnas.

Utöver företrädaransvaret är även reglerna om anstånd i skattemål hämmande för näringslivet. Som utgångspunkt gäller att skatteskulder ska betalas även om de är tvistiga och inte slutligen fastställt av en domstol. Detta är ett undantag från huvudregeln i svensk förvaltningsrätt, att ett beslut inte får verkställas förrän det vunnit laga kraft. På grund av anståndsreglernas utformning och tillämpning medges anstånd i omotiverat få fall. Företag utsätts därmed för likvidationspåfrestningar och riskerar att tvingas avveckla bolaget i förtid, trots att skatteskulden inte är fastställd.

Svenskt Näringsliv hemställer därför om en översyn av anståndssystemet. Anstånd bör som huvudregel beviljas och endast nekas i det fall det är uppenbart att den skattskyldige inte kommer att vinna bifall i den underliggande skattefrågan. Anståndet kan kombineras med en relativt hög ränta som ett effektivt påtryckningsmedel mot såväl "onödiga" anstånd som "okynnesöverklaganden".

Dessa förslag till lagändringar skulle läka två allvarliga brister som idag finns i skattesystemet. Genom ändringarna stärks rättssäkerheten och möjligheterna till att starta, driva och utveckla företag förbättras. Det är genom entreprenörskap som lönsamma företag skapas, och därmed arbetstillfällen, tillväxt och skatteintäkter. Småföretagens betydelse för samhällsekonomin har under senare år ökat och fortsätter att öka. Såväl reglerna om företrädaransvar som reglerna om anstånd präglas däremot av ett förlegat synsätt på entreprenörskap och företagande.

## Företrädaransvar

Som huvudregel gäller begränsat ansvar för företrädare för aktiebolag. Denna viktiga princip möjliggör ett sunt risktagande och är viktig för en effektiv kapitalbildning. För att motverka missbruk finns dock ett antal undantag från denna huvudregel. Det i praktiken mest betydelsefulla undantaget är reglerna om personligt ansvar enligt tvångslikvidationsreglerna i 25 kap. ABL. Reglerna syftar till att under ordnade former säkerställa att företag i kris hanteras på ett sätt som ger företaget viss frist att lösa problemen innan avveckling måste ske. Syftet bakom reglerna är att finna en rimlig balans mellan bolagets intresse av att få en frist att lösa problemen samt borgenärernas intresse att få betalt.

Ett bolag som följer ABL:s regler erhåller en viss rådrumsfrist. Under denna frist ska bolaget ges tid att vidta åtgärder så att aktiekapitalet till fullo återställs. Om så inte kan ske är tanken att bolaget ska likvideras innan aktiekapitalet är helt förbrukat. Det finns en utvecklad praxis som belyser innebörden av ansvaret och ansvarsreglerna kan och har använts av Skatteverket beträffande skatteskulder.

Utöver de generella reglerna om personligt betalningsansvar i ABL finns ett särskilt ansvar avseende juridiska personers skatteskulder i 59 kap. 12-15 §§ SFL, det så kallade *företrädaransvaret*. Ansvaret, som primärt åvilar den juridiska personen, kan solidariskt med den juridiska personen åläggas dess företrädare. Begreppet "företrädare" definieras inte i SFL men omfattar både legala och faktiska företrädare. Med legal företrädare avses styrelseledamot och VD. Med faktisk företrädare menas en person som haft ett bestämmande infly-

tande över företaget och ett väsentligt ekonomiskt intresse av dess verksamhet. För att företrädaransvar ska inträda krävs att företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte har betalat skatt eller avgift, inte har gjort föreskrivet skatteavdrag eller inte gjort anmälan om F-skatt vid uppenbart anställningsförhållande. Företrädaransvar föreligger också om företrädaren, uppsåtligt eller av grov oaktsamhet, har lämnat oriktig uppgift som lett till att mervärdesskatt eller punktskatt tillgodoräknats eller återbetalats med ett för högt belopp. Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet.

Företrädaransvaret infördes i svensk rätt år 1968 (prop. 1967:130). Vid införandet av företrädaransvaret var det straffbelagt att underlåta att inbetala innehållen källskatt. Det hade dock fastslagits i praxis att företrädare som påförts straffrättsligt ansvar för denna försummelse inte kunde göras ekonomiskt ansvariga för den uteblivna skatten. I SOU 1965:23 antogs att aktiebolagsformen, särskilt bland fåmansbolag, utnyttjades för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.

Successivt har företrädaransvaret utvidgats och omfattar idag samtliga skatter, avgifter och skattetillegg i SFL. Samtidigt har underlåtenheten att inbetala innehållen källskatt, vilket var ett av huvudskälen bakom införandet av det ekonomiska ansvaret, avkriminaliserats.

I praxis anses en företrädare ha agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet om denne inte senast på skattens förfallodag betalat skatteskulden och inte heller senast samma dag vidtagit avvecklingsåtgärder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen (RÅ 2007 ref. 48). Utformningen av företrädaransvaret och tillämpningen i praxis är mycket sträng. Även möjligheten till hel eller delvis befrielse från ansvar tillämpas mycket restriktivt. I praktiken innebär det att företrädare måste:

- 1) Känna till bolagets samtliga skatteskulder.
- 2) Känna till förfallodagen för dessa skulder.
- 3) Säkerställa att alla skatteskulder har beräknats på ett korrekt sätt (vid omprövning eller eftertaxering beaktas inte svårigheten i skattefrågan vid den subjektiva bedömningen).
- 4) Säkerställa att samtliga förfallna skatteskulder verkligen betalats, i praktiken genom att antingen kontakta bank för att undersöka om betalningen utförts eller kontakta Skatteverket för att kontrollera om betalningen mottagits senast på skattens förfallodag.

Det minsta godtagbara handlingsmönster eller den aktsamhetsnorm som förväntas av samtliga företrädare för juridiska personer är således att leva upp till de fyra punkterna. Saknas likviditet måste företrädarna vidta relevanta avvecklingsåtgärder senast på skattens förfallodag för att undvika risken för personligt betalningsansvar för samtliga förfallna skatteskulder. Dessa skyldigheter kan te sig svåra att uppfylla ur ett praktiskt perspektiv. Dessutom måste företrädaransvaret anses utvidga skyldigheterna i ABL på ett anmärkningsvärt långtgående sätt. Att företrädaren kraftfullt verkar för att rädda bolaget samt iakttar alla skyldigheter i ABL, och därmed erhåller en tidsfrist, saknar betydelse.

Detta stränga skatterättsliga ansvar undergräver syftet med ansvarsreglerna i ABL. Den grundläggande principen om begränsat ansvar saknar betydelse beträffande skatteskulder. Något tillspetsat kan sägas att aktiebolaget med avseende på skatter är en transparent företagsform. En försenad skattebetalning utlöser omedelbart ansvaret. Aktiebolagsformens begränsade ansvar med avseende på skatter kan därför i praktiken uppfattas som en illusion. Detta ansvarsgenombrott hindrar i praktiken personer som en gång försökt driva bolag och misslyckats från nya försök, vilket motverkar seriellt entreprenörskap.

En sådan ordning utgör ett allvarligt hot mot företagande och entreprenörskap i Sverige samt ökar avsevärt risken med att delta i bolagsstyrelser. En studie som Svenskt Näringsliv låtit utföra (bilaga 1) visar att våra nordiska grannländer Danmark, Finland och Norge saknar motsvarigheter till företrädaransvaret i SFL. I Danmark används associationsrättsliga regler för att påföra företrädare för juridiska personer personligt betalningsansvar för obetalda skatteskulder. I Finland å andra sidan tillämpas ett skadeståndsansvar för skada som uppstår till följd av skattebrottslighet. I Norge kan ett personligt ansvar för obetalda skatteskulder grunda sig på allmänna skadeståndsrättsliga eller associationsrättsliga regler.

I en tid av ökad förståelse för småföretags betydelse för samhällsekonomin måste synen att det allmänna ska gynnas särskilt framför andra borgenärer anses föråldrat. År 2004 avskaffades det allmänns förmånsrätt för skatter och allmänna avgifter vid konkurs och i Insolvensutredningens betänkande SOU 2010:2 föreslogs avskaffande av återvinningsförbudet för skatter och avgifter. Det tycks således finnas en vilja att likställa det allmänna med övriga borgenärer. Det vore knappast rimligt att påföra en företrädare för ett bolag personligt betalningsansvar för en leverantörsskuld eller en elräkning som inte betalats på förfallodagen om företrädaren inte avvecklat bolaget senaste samma dag. På samma sätt är det inte rimligt att påföra företrädaren ansvar för en skatteskuld som bolaget inte kunnat betala senast på förfallodagen eller att tvinga bolaget till avveckling. Argumentet att staten inte väljer sina borgenärer är inte tillräckligt för att försvara företrädaransvaret, eftersom staten till skillnad från andra borgenärer tar en del av det mervärde som skapas i företaget utan någon omedelbar motprestation. Dessutom medför den snabba utvecklingen i ekonomin att knappast någon borgenär har sådan omedelbar insyn i ett bolags affärer att kreditriskerna kan minimeras. Att likställa det allmänna med övriga borgenärer även i fråga om personligt betalningsansvar för bolags företrädare vore därför ett steg i rätt riktning.

Svenskt Näringsliv föreslår att det särskilda ansvaret för skatteskulder i SFL slopas. Istället kan Skatteverket, liksom övriga borgenärare, använda reglerna om personligt ansvar som finns i ABL. En sådan ändring skulle innebära en förstärkning av rättssäkerheten och en förbättring av villkoren för att starta, driva och utveckla bolag i Sverige.

## Anstånd i skattemål

Utgångspunkten i svensk rätt är att skatter ska betalas oavsett om skattebeslutet blir föremål för omprövning eller överklagande, dvs. oaktat att skattebeslutet inte har vunnit laga kraft. Den omständigheten att ett beslut om skatt är omedelbart verkställbart kan sägas vara ett avsteg från huvudregeln i svensk förvaltningsrätt att ett beslut inte får verkställas förrän det har vunnit laga kraft.

Anstånd med betalning av skatt eller avgift kan dock beviljas i vissa fall. Grunden för att bevilja anstånd i samband med begäran om omprövning eller överklagande till domstol är att det ska råda tveksamhet om utgången i skattemålet (det s.k. tveksamhetsrekvisitet), 53 kap. 4 § SFL. Innebörden av tveksamhetsrekvisitet är att anstånd ska beviljas om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas. Den myndighet som beslutar om anstånd ska således göra en preliminär bedömning av den slutliga utgången i skattemålet. Anstånd ska beviljas i det fall det är minst lika sannolikt att skatten kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned, och även i det fall där sannolikheten för ett kommande beslut till den skattskyldiges nackdel väger över något.

Enligt en undersökning som Svenskt Näringsliv har låtit utföra (bilaga 2) har bestämmelserna inte tillämpats i den utsträckning som varit avsedd. I cirka 23 procent av samtliga mål i förvaltningsrätten där skattskyldiga har nekats anstånd, har dessa sedermera vunnit helt eller delvis bifall i den underliggande skattefrågan. Antalet fall där Skatteverket har gjort en felaktig preliminär bedömning av skattefrågan är tyvärr inte möjligt att undersöka eftersom Skatteverket saknar statistik på området. Anstånd ska beviljas då det är minst lika sannolikt att skatten kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned, och även i det fall där sannolikheten för ett kommande avslag väger över något. Detta borde i praktiken innebära att anstånd ska beviljas i större utsträckning än vad de skattskyldiga vinner bifall i den underliggande skattefrågan. Att domstolarna i nästan vart fjärde mål gör en felaktig preliminär bedömning av skattefrågan som är till den skattskyldiges nackdel kan inte anses rimligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. I andra jämförbara länder tillämpas motsvarande ansvarsregler mera generöst.

Slutsatsen är att anståndsreglerna inte fungerar tillfredsställande. Dessvärre är problemet inte endast att reglerna tillämpas alltför restriktivt. Anståndsreglerna har i sig en inbyggd problematik som endast kan lösas genom lagstiftning. För det första är det i många fall mycket svårt att avgöra om utgången av ett skattemål är tveksam. Den preliminära bedömningen som görs grundar sig på rent subjektiva bedömningar hos beslutsfattaren. För det andra ska den preliminära bedömningen initialt göras av samma myndighet som tidigare har beslutat i själva skattefrågan. Det ligger i sakens natur att denna myndighet är obenägen att bekräfta att det finns en osäkerhet rörande utgången i den underliggande skattefrågan. För att Skatteverket överhuvudtaget ska fatta ett omprövningsbeslut till nackdel för den enskilde måste Skatteverket rimligtvis anse att verket kommer att uppfylla beviskravet för bifall till sin talan i skattefrågan. För att Skatteverket rörande samma fråga ska bevilja anstånd måste Skatteverket finna att sannolikheten för att detta beviskrav inte uppfylls är lika stor. Detta synes vara en omöjlig ekvation.

När det gäller domstolsprövningen får problematiken en annan karaktär då anståndsmålet i regel avgörs innan det underliggande skattemålet. Det finns därför en risk att den preliminära bedömningen i anståndsfrågan blir prejudicerande för den domare som senare ska avgöra skattemålet. Denna problematik får ibland till följd att de skattskyldiga avstår från att överklaga anståndsbeslutet då de inte vill ha ett "förhandsavgörande" i skattefrågan.

Sammantaget utgör den nuvarande utformningen av anståndsreglerna en betydande brist på rättssäkerhet. Balansen mellan det allmännas behov av att få in skatteintäkterna och minimerade uppbördsförlusterna å ena sidan, och den enskildes rätt att inte betala felaktigt påfordrad skatt å andra sidan, upprätthålls inte med dagens system.

Slutligen innebär en skyldighet att betala en skatteskuld en likvidationspåfrestning för den skattskyldige. Att behöva betala skatt som senare sätts ned kan verka orättvist och orimligt. För de allra flesta kan en sådan likvidationspåfrestning innebära att kostsamma lån behöver tas, eller att bolag som annars hade klarat sig försätts i konkurs. En sådan värdeförstöring kan inte vara avsikten med anståndssystemet.

För att undvika de tillämpningssvårigheter som anståndssystemet innebär krävs en lagändring. Lagändringen skulle innebära att anstånd som huvudregel ska beviljas. Anstånd ska endast nekas i det fall det är uppenbart att den skattskyldige inte kommer att vinna bifall i den underliggande skattefrågan. Anståndet kan kombineras med en relativt hög ränta som ett effektivt påtryckningsmedel mot såväl "onödiga" anstånd som "okynnesöverklaganden". Ett sådant system skulle inte bara innebära förbättrad rättssäkerhet för den enskilde. Det skulle också avsevärt förbättra småföretagares vardag och därmed underlätta för entreprenörer att starta, driva och utveckla företag.

Svenskt Näringsliv

Krister Andersson

Kerstin Nyquist

## Bilagor

Bilaga 1: Person Österman & Svernlöv, Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet? Svenskt Näringsliv, 2013.

[http://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/Rapporter\\_och\\_opinionsmaterial/Rapporter/skatterattsligtforetradarsvar\\_573740.html/binary/Skatter%C3%A4ttsligt%20f%C3%B6ret%C3%A4daransvar](http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter/skatterattsligtforetradarsvar_573740.html/binary/Skatter%C3%A4ttsligt%20f%C3%B6ret%C3%A4daransvar)

Bilaga 2: Höglund, Ondrasek Olofsson, Nörklit, Anstånd i skattemål – hur tveksamt ska det vara? Svenskt Näringsliv, 2013.

[http://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/28010\\_rapport\\_anstandsutredning\\_webb\\_533406.html/binary/28010\\_Rapport\\_Anst%C3%A5ndsutredning\\_webb](http://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/28010_rapport_anstandsutredning_webb_533406.html/binary/28010_Rapport_Anst%C3%A5ndsutredning_webb)