

Det skatterättsliga företrädaransvaret

En fortsatt granskning av tillämpningen
i underinstanserna

Hussein Abdali och Lynda Ondrasek Olofsson

4 april 2022

Innehåll

1. Inledning	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Tidigare utredningsuppdrag beträffande tillämpningen i underinstanserna	3
1.3 Uppdraget	4
1.4 Metod	4
2. Utfallet i kartläggningen	5
2.1 Samtliga mål	5
2.2 Ombud	5
3. Reflektioner	6
3.1 Fortsatt hög bifallsfrekvens för Skatteverket	6
3.2 Är den subjektiva prövningen verkligen subjektiv?	7
3.3 Två exempel från kammarrätten	7
3.4 Avslutande kommentarer	9

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Företrädaransvaret i 59 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, har länge varit föremål för omfattande kritik från företrädare för akademien och näringslivet.¹ Företrädaransvaret går i korthet ut på att en legal eller faktisk företrädare för ett bolag kan bli personligt ansvarig för bolagets skatteskulder om företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt eller avgift. En företrädare anses enligt praxis ha agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet om denne inte senast på skattens förfallodag vidtagit verksamma åtgärder för avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen, t.ex. genom en ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion. Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

I en rapport framtagen år 2013 av Roger Persson Österman och Carl Svernlöv på uppdrag av Svenskt Näringsliv framförs kritik mot företrädaransvaret.² Kritiken går i korthet ut på att det i praktiken inte görs någon subjektiv bedömning i mål om företrädaransvar, trots att lagtexten uppställer krav på uppsåt eller grov oaktsamhet.

Den 31 oktober 2019 beslutade regeringen om direktiv för att göra en översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret.³ Enligt kommittédirektiven ska utredaren bl.a. överväga om det finns behov av att ändra reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret, särskilt bestämmelserna om de subjektiva rekvisiten, om befrielse från betalningsskyldighet samt om överenskommelse om betalningsskyldighet. Utredaren ska vidare överväga om det finns behov av att ändra bestämmelsen om anstånd som är till fördel för det allmänna.

Den 2 november 2020 överlämnade utredningen betänkandet Det skatterättsliga företrädaransvaret – en översyn (SOU 2020:60). I betänkandet föreslås bl.a. att de subjektiva rekvisiten ska kompletteras med en föreskrift om vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om företrädaren varit grovt oaktsam, att den nuvarande regeln om befrielse från betalningsskyldighet får en ny utformning med ett delvis utökat tillämpningsområde och att en företrädare efter ansökan ska, om inte särskilda skäl talar emot det, beviljas ett rådrum på två månader då företrädaren inte riskerar personligt betalningsansvar. Betänkandet har remissbehandlats men förslagen har än så länge inte lett till lagstiftning.

1.2 Tidigare utredningsuppdrag beträffande tillämpningen i underinstanserna

Den 15 januari 2018 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i två mål avseende företrädaransvar (HFD 2018 ref. 4 respektive mål nr 3547-16).⁴

I domarna anförde HFD att det, vid den subjektiva prövningen, inte räcker att konstatera att skatten inte varit betald senast på förfallodagen och att verksamma åtgärder för att avveckla bolagets skulder inte vidtagits senast på förfallodagen. Tvärtom måste det göras en bedömning i varje enskilt fall bland annat av vilka handlingsalternativ som företrädaren hade att tillgå liksom av dennes skäl för att vidta eller avstå från att vidta dessa åtgärder. Vid den bedömningen måste beaktas både vad som har föranlett att skatten inte betalats och varför företrädaren inte vidtagit avvecklingsåtgärder senast på förfallodagen. Även omständigheter efter förfallodagen kan behöva beaktas.

¹ Se hänvisningar i SOU 2020:60 s. 120.

² Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?, Persson Österman & Svernlöv, Svenskt Näringsliv, 2013.

³ Dir. 2019:74.

⁴ Målen avser två företrädare i samma bolag. I det följande görs hänvisning enbart till HFD 2018 ref. 4.

HFD:s avgöranden kan sägas utgöra en nyansering av den subjektiva prövningen i jämförelse med tidigare praxis, dvs. om en företrädare ansetts ha agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet.

Med anledning av HFD 2018 ref. 4 gjorde Skeppsbron Skatt, på uppdrag av Svenskt Näringsliv, en kartläggning över tillämpningen av företrädaransvaret i förvaltningsrätterna och kammarrätterna. Kartläggningen resulterade i rapporten Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna, februari 2019.

Syftet med kartläggningen var att utvärdera om HFD 2018 ref. 4 har haft någon påverkan på utfallet i mål om företrädaransvar i underinstanserna.

I kartläggningen granskades samtliga mål om företrädaransvar i förvaltningsrätterna och kammarrätterna under perioden den 15 juli 2017 till den 15 juli 2018. Sammanfattningsvis granskades över 500 domar och resultatet utvisade att den hårda tillämpningen kvarstod även efter HFD 2018 ref. 4.

1.3 Uppdraget

Unum Tax har på uppdrag av Svenskt Näringsliv genomfört en fortsatt granskning av tillämpningen av företrädaransvaret i underinstanserna och granskat samtliga mål om företrädaransvar i förvaltningsrätterna och kammarrätterna under perioden januari 2020 till och med oktober 2021.

Syftet med den fortsatta kartläggningen är att undersöka om den hårda tillämpningen kvarstår eller om det skett någon förändring, bl.a. mot bakgrund av att det under den granskade perioden skett en utredning om det skatterättsliga företrädaransvaret.

1.4 Metod

Samtliga mål som rör företrädaransvar under den relevanta tidsperioden har begärts ut från förvaltningsrätterna i Falun, Göteborg, Härmösand, Jönköping, Karlstad, Linköping, Luleå, Malmö, Stockholm, Umeå, Uppsala och Växjö samt kammarrätterna i Göteborg, Jönköping, Stockholm och Sundsvall.

Totalt har 477 mål inhämtats från domstolarna. Av dessa har 17 strukits eftersom någon prövning i sakfrågan inte har gjorts av någon av följande anledningar: överenskommelse mellan företrädaren och Skatteverket (två mål), den underliggande skatteskulden har betalats (tre mål), företrädaransvar har tidigare utdömts (ett mål), målet har inte avsett företrädaransvar (t.ex. felaktigt registrerat som mål om företrädaransvar, tio mål) eller målet har återkallats utan att skäl angivits (ett mål). Kartläggningen omfattar således enbart de mål där det gjorts en sakprövning rörande företrädaransvar, totalt 460 mål.

Vid genomgång av rättsfallen har notering gjorts avseende följande: företrädaransvar har utdömts, personen i fråga har ansetts vara företrädare, underliggande skatteskuld har styrkts av Skatteverket, om uppsåt eller grov oaktsamhet har förelegat, om hel eller delvis befrielse har medgetts och om företrädaren haft ombud.

Om det inte klart framgår om uppsåt eller grov oaktsamhet har förelegat har det antagits att grov oaktsamhet förelegat.

2. Utfallet i kartläggningen

2.1 Samtliga mål

Totalt har 460 mål från förvaltningsrätterna och kammarrätterna behandlats i denna kartläggning. Av dessa har företrädaransvar utdömts i 458 mål. I de två mål där företrädaransvar inte utdömts har Skatteverket inte styrkt den underliggande skatteskulden (ett mål) respektive att personen i fråga varit företrädare för bolaget (ett mål).

Av tabell 1 nedan framgår att företrädaren i fråga ansetts ha agerat med uppsåt i ett mål och med grov oaktsamhet i 457 mål. Det förekom inte något mål där det styrkts att personen i fråga varit företrädare och där den underliggande skatteskulden varit styrkt, men där uppsåt eller grov oaktsamhet inte ansetts föreligga. I samtliga mål där det gjorts en subjektiv prövning, dvs. om uppsåt eller grov oaktsamhet förelegat, har således företrädaransvar utdömts.

Hel befrielse från företrädaransvar har inte medgetts i något mål. Delvis befrielse från företrädaransvar har medgetts i två mål.

Totalt har således företrädaransvar dömts ut i 458 av 460 mål under den aktuella tidsperioden, varav delvis befrielse medgetts i två mål.

Tabell 1: Samtliga mål								
Totalt	Underliggande skatteskuld ej styrkt	Ansågs ej vara företrädare	Uppsåt/ Grov oaktsamhet	Varav uppsåt	Varav grov oaktsamhet	Ej uppsåt/ Grov oaktsamhet	Befrielse helt	Befrielse delvis
460	1	1	458	1	457	0	0	2

2.2 Ombud

I 148 av totalt 460 mål har det kunnat utläsas av domen att företrädare haft ombud, se tabell 2 nedan.

Som nämnts ovan har företrädare i två mål medgetts delvis befrielse. Av domarna i dessa två mål kan utläsas att företrädaren haft ombud i båda målen, se tabell 3.

Tabell 2: Ombud	
Totalt	Ombud finns
460	148

Tabell 3: Befrielse				
Ej uppsåt/ Grov oaktsamhet	Befrielse helt	Befrielse delvis	Totalt	Varav ombud finns
0	0	2	2	2

3. Reflektioner

3.1 Fortsatt hög bifallsfrekvens för Skatteverket

Som anförts ovan har företrädaransvar utdömts i 458 av totalt 460 mål. Bifallsfrekvensen för Skatteverket uppgår således till cirka 99,6 procent.

Denna kartläggning utgör en kvantitativ genomgång av mål om företrädaransvar i underinstanser. Det är vid en sådan genomgång svårt att utröna vad orsaken till den höga bifallsfrekvensen kan vara. Det kan dock konstateras att det inte finns något mål under den granskade perioden där de objektiva förutsättningarna för företrädaransvar förelegat (dvs. att den underliggande skatteskulden varit styrkt och personen i fråga ansetts vara företrädare för bolaget) utan att företrädaransvar utdömts. Företrädarna i samtliga 458 mål där en subjektiv prövning gjorts har således ansetts ha agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet. Även möjligheten till befrielse från företrädaransvar har använts mycket sparsamt i de mål som omfattats av kartläggningen.

I den kartläggning som gjordes av Skeppsbron Skatt 2019 utdömdes företrädaransvar i 514 mål av 519, vilket innebär att bifallsfrekvensen för Skatteverket uppgick till cirka 99 procent. Även i den kartläggningen var således bifallsfrekvensen mycket hög.

Likaså visar den rättsfallsgenomgång som gjordes i SOU 2020:60 liknande utfall.⁵

Skatteverket har i en promemoria om företrädaransvar den 25 november 2015⁶ anført att det skatterättsliga företrädaransvaret har utsatts för mycket omfattande kritik, att det gjorts gällande att det nästintill är ett strikt ansvar och att Skatteverkets höga bifallsfrekvens lyfts fram som stöd för denna kritik. Skatteverket förklarar den höga bifallsfrekvensen med att Skatteverket gör en egen prövning och sällar bort de ärenden där det är tveksamt om förutsättningar för företrädaransvar finns eller där det inte anses processekonomiskt försvarbart att gå vidare. De fall som når domstol är således sådana där Skatteverket bedömt att förutsättningarna för företrädaransvar är uppfyllda.

I SOU 2020:60 gjordes en genomgång av 150 slumpvis utvalda ärenden avseende företrädaransvar där Skatteverket inte gått vidare med ansökan om företrädaransvar. Genomgången visar att den vanligaste orsaken till att ärenden avskrivs hos Skatteverket är processekonomiska skäl. Sådana skäl åberopades i 63 procent av fallen, varav 33 procent berodde på låg processbar skuld och 30 procent på att företrädare saknade betalningsförmåga.⁷ I 15 procent av fallen hade ärendena avskrivits med anledning av att de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet inte kunnat visas och 4 procent av fallen på grund av särskilda skäl till ansvarsfrihet (befrielsegrunder). Resterande ärenden hade avskrivits eftersom skuld reglerats/utdelning i konkurs var väntad (8 procent) och objektiva rekvisit inte kunnat visas (10 procent). Genomgången visar således att merparten av de mål som avskrivs av Skatteverket inte avskrivs på grund av att de subjektiva rekvisiten inte anses uppfyllda.

⁵ SOU 2020:60 s. 133 ff.

⁶ Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet, 25 november 2015 (dnr 131 626246-15/113).

⁷ SOU 2020:60 s. 127 ff.

3.2 Är den subjektiva prövningen verkligen subjektiv?

Den kritik som framförts mot företrädaransvaret från företrädare för akademien och näringslivet har avsett den subjektiva prövningen. I en rapport framtagen år 2013 av Roger Persson Österman och Carl Svernlöv på uppdrag av Svenskt Näringsliv⁸ anförts bl.a. att det i praktiken inte görs någon subjektiv bedömning i mål om företrädaransvar, trots att lagtexten uppställer krav på uppsåt eller grov oaktsamhet. Företrädare ska senast på skattens förfallodag ha vidtagit åtgärder för avveckling av bolagets skulder. Om detta inte skett anses företrädaren ha agerat med grov oaktsamhet. Andra åtgärder som syftat till att stärka bolagets ekonomi och möjliggöra bolagets överlevnad har normalt inte räckt. Att exempelvis vidta de åtgärder som aktiebolagslagen (2005:551) uppställer i fall av ekonomiska svårigheter räcker inte.

Den rättsfallsgenomgång som gjordes i SOU 2020:60 visar att det kan finnas visst fog för denna kritik. Av 77 mål från förvaltningsrätterna som granskats manuellt av utredningen har det i 38 mål saknats en nyanserad bedömning/prövning av de subjektiva rekvisiten.⁹ Det konstateras vidare att domstolen i dessa mål använt sig av någon form av standardformulering i domskälen. Det anges vidare att i övriga 39 mål har tillämpningen uppfattats som mer nyanserad.

Mot bakgrund av den mycket höga bifallsfrekvensen i mål om företrädaransvar kan företrädaransvaret framstå som just strikt. De subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet ska ha samma innehåll vid fråga om betalningsskyldighet som beträffande straffansvar.¹⁰ Vid tillämpningen av skattebrottslagen (1971:69) har begreppet grov oaktsamhet reserverats för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans.¹¹ Genomgående tycks dock de objektiva omständigheterna 1) att skatten inte betalats på förfallodagen och 2) att verk samma åtgärder för att avveckla bolags skulder (t.ex. konkurs eller företagsrekonstruktion) inte vidtagits före skattens förfallodag tillmätas mycket stor betydelse vid den subjektiva prövningen i mål om företrädaransvar.

3.3 Två exempel från kammarrätten

Särskilt i situationer där företrädaransvaret avser en underliggande skattefordran som baseras på ett omprövningsbeslut kan den subjektiva prövningen framstå som mycket sträng. Enligt 59 kap. 13 § andra stycket skatteförfarandelagen är betalningsskyldigheten knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats. Om ett företag exempelvis upptäcker ett fel i en tidigare inlämnad deklaration, och en omprövning resulterar i en ökad beskattning, uppstår i princip omedelbart ett strikt ansvar för företagets företrädare avseende den tillkommande skatten. Den ursprungliga förfallodagen har i en sådan situation redan passerat.

I de allra flesta fall kan företagen betala den tillkommande skatten efter en omprövning och fråga om företrädaransvar uppstår då inte. Men om företaget vid tidpunkten för omprövningen har betalningssvårigheter och inte lyckas betala skatten kommer förutsättningarna för företrädaransvar vara uppfyllda. Många av de rättsfall som omfattas av denna kartläggning avser just den situationen. Som exempel kan nämnas ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm den 26 mars 2020 i mål nr 8967-19:

PN är företrädare för ett bolag som försattes i konkurs den 5 april 2016. På konkursdagen hade bolaget inga skatteskulder registrerade. Därefter, den 12 april 2016, lämnade bolaget in en rättelsedeklaration avseende mervärdesskatt för perioden januari 2016 och

⁸ Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?, Persson Österman & Svernlöv, Svenskt Näringsliv, 2013.

⁹ SOU 2020:60 s. 136 ff.

¹⁰ Prop. 2002/03:128 s. 25.

¹¹ Prop. 1971:10 s. 232 f.

redovisade ytterligare skatt att betala. Skattens ursprungliga förfallodag var den 14 mars 2016, dvs. tre veckor före det att bolaget försattes i konkurs.

PN hade anfört att han inträtt i bolagets styrelse som ordförande och VD i början av december 2015 och utträtt den 31 mars 2016. Den felaktiga momsdeklarationen berodde på att bolagets externa redovisningsansvarige missat tre fakturor utställda i januari 2016. När detta uppdagades lämnades en rättelse in i efterhand den 12 april 2016, dvs. mindre än en månad efter skattens förfallodag.

Förvaltningsrätten konstaterade att PN varit medveten om bolagets ekonomiska situation och att PN borde ha uppmärksammat att bolagets skatter till viss del inte betalades den aktuella månaden. Vidare anfördes att den omständigheten att det faktiska arbetet med att deklarerera och betala skatter överlämnats till någon annan inte förtar PN:s kontrollansvar. Förvaltningsrätten ansåg därför att PN inte fullgjort sina skyldigheter som företrädare och att han varit i vart fall grovt oaktsam. Företrädaransvar utdömdes därför. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning.

I situationer som i detta mål är det nästintill omöjligt att undvika företrädaransvar, eftersom skattens ursprungliga förfallodag redan passerat när kännedom om fordran uppstår. Utfallet blir därför ett i princip strikt ansvar som grundar sig på ett fel i en momsdeklaration, trots att felet rättades av bolaget när det hade uppdagats. Frågan är om ett fel i en momsdeklaration är ett sådant ”klandervärt utslag av försummelse eller nonchalans” som rekvisitet grov oaktsamhet tar sikte på och som motiverar ett ansvarsgenombrott för en juridisk persons skulder?

I ett annat avgörande från Kammarrätten i Stockholm den 6 maj 2020 i mål nr 9071-19 görs en mycket snäv bedömning av vilka åtgärder som ska beaktas vid den subjektiva prövningen.

Målet avsåg ett bolag som hade haft betalningssvårigheter under några månader under 2018. Betalningssvårigheterna uppstod då bolagets största kund oförutsett i april 2018 sagt upp ett långsiktigt avtal med bolaget. Bolaget försattes i konkurs den 23 oktober 2018.

Under perioden före konkursen hade ett antal åtgärder vidtagits för att komma till rätta med de ekonomiska svårigheterna: bolaget hade sagt upp hyresavtal och flyttat till mindre lokaler, bolagets fasta kostnader hade minskats och aktieägartillskott hade lämnats, företrädarens lön betalades ut i efterskott då anställdas löner prioriterades, bolaget hade inlett samtal med två externa finansiärer om investering i bolaget, bolaget hade ansökt om checkkredit och bolaget hade pågående diskussioner om skadestånd med den kund som sagt upp avtalet.

Förvaltningsrätten konstaterade att ”[företrädaren] har därför vidtagit en rad åtgärder för att försöka lösa bolagets ekonomiska problem och kunna betala bland annat skatter och avgifter. Några i detta sammanhang verksamma åtgärder, enligt praxis exempelvis ansökan om konkurs och företagsrekonstruktion, har inte vidtagits innan skatterna och avgifterna har förfallit till betalning.”

Företrädaren ansågs ha varit grovt oaktsam och kammarrätten fann inte anledning att göra någon annan bedömning än den förvaltningsrätten hade gjort.

Förvaltningsrättens motivering tycks således bygga på att de enda åtgärder som kan befria en företrädare från företrädaransvar är just att ansöka om konkurs eller företagsrekonstruktion. Förvaltningsrättens motivering indikerar att de åtgärder som vidtagits inte har någon betydelse för prövningen om företrädaransvar.

3.4 Avslutande kommentarer

Det ovanstående väcker frågan om det i många mål där företrädaransvar utdömts inte är just *objektiva omständigheter* som är avgörande för om en företrädare, rent subjektivt, anses ha agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet? Nästa fråga är då om det verkligen är på detta sätt en prövning av företrädaransvar ska gå till, dvs. ska det verkligen ske en *objektiv prövning av subjektiva rekvisit*?

Rättsfallsgenomgången som gjordes av Skeppsbron Skatt 2019 visar att HFD 2018 ref. 4 inte tycks ha haft någon betydande inverkan på tillämpningen av företrädaransvaret i underinstanserna. Denna kartläggning visar att Skatteverket fortfarande har en mycket hög bifallsfrekvens. De skäl som låg bakom förslagen till ändringar i regelverket i SOU 2020:60 gör sig således alltjämt gällande.

Även om det inte löser problematiken med den stränga subjektiva prövningen, särskilt vid omprövningsbeslut, kan de förslag som presenteras i SOU 2020:60 om *lättnader i möjligheten till befrielse från företrädaransvar* och införandet av en *rådumsfrist* vara ett steg mot en mer rättvis tillämpning av företrädaransvaret.

Om förslagen genomförs vore det naturligtvis önskvärt om effekterna av dessa och den fortsatta tillämpningen i underinstanserna efter en tid följs upp för att utvärdera om regelverket tillämpas på ett rimligt och ändamålsenligt sätt.