

Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna

Jari Burmeister & Hussein Abdali, februari 2019

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Företrädaransvaret i 59 kap. skatteförfarandelagen (SFS 2011:1244), SFL har länge varit föremål för omfattande kritik från företrädare för akademien och näringslivet. Företrädaransvaret går i korthet ut på att en legal eller faktisk företrädare för ett bolag kan bli personligt ansvarig för bolagets skatteskulder om denne 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 borgenärers intressen, t ex 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.¹ 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. Företrädare ska senast på skattens förfallodag ha vidtagit åtgärder för avveckling av bolagets skulder. Andra åtgärder som syftar till att stärka bolagets ekonomi och möjliggöra bolagets överlevnad har normalt inte räckt. Att exempelvis vidta de åtgärder som aktiebolagslagen (SFS 2005:551) uppställer i fall av ekonomiska svårigheter räcker inte. Systemet med företrädaransvar innebär i realiteten att det begränsade ansvar som normalt gäller för ett aktiebolags skulder inte omfattar skatteskulder. I rapporten anförts också att systemet med företrädaransvar i förlängningen får en negativ effekt på samhällsekonomin eftersom det uppmuntrar till avveckling av bolag som hade kunnat återhämta sig om viss tidsfrist hade medgivits.

Riksdagen tillkännagav 2015 för regeringen som sin mening att reglerna om företrädaransvar snarast skulle ses.² Översynen skulle avse om tillämpningen blivit för hård och om bestämmelserna bör ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för företagande och minska risken för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.

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

² Skatteutskottets betänkande 2014/15:SkU20.

Regeringen gav samma år Skatteverket i uppdrag se redogöra för hur de så kallade borgenärsanstånden används i situationer där det kan bli aktuellt med företrädaransvar, samt hur Skatteverket beaktar regler om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar vid bedömningen av vilka fall som ska föras till domstol.³ Regeringens uppdrag till Skatteverket var således begränsat i jämförelse med riksdagens tillkännagivande.

Skatteverkets uppdrag presenterades i en promemoria den 25 november 2015.⁴ I promemorian anför Skatteverket 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. Skatteverket anför också att företrädaransvaret är ett viktigt verktyg för Skatteverkets arbete med att motverka ekonomisk brottslighet.

Även Statskontoret har fått i uppdrag av regeringen att se över bestämmelserna om företrädaransvar, dock enbart vad avser bestämmelserna om befrielse och anstånd som är till fördel för det allmänna. Syftet har varit att analysera om tillämpningen blivit för hård samt överväga behov av förändringar som stärker rättssäkerheten, ökar förutsägbarheten och förbättrar villkoren för företagande. Statskontoret framför i sin rapport att befrielsegrunderna behöver förtydligas för att tydligare avspegla lagstiftarens intentioner. Statskontoret föreslår att befrielse ska medges om *det finns skäl för det*, istället för dagens lydelse om *det finns särskilda skäl*. Statskontoret anser också att Skatteverket behöver förbättra insynen i myndighetens ärendehantering och därmed förbättra möjligheten till uppföljning, samt att informationen till företagare och styrelsemedlemmar behöver förbättras.⁵

Den 15 januari 2018 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i två mål avseende företrädaransvar (HFD 2018 ref. 4 respektive mål nr 3547-16).⁶ HFD:s avgöranden kan sägas utgöra en nyansering av den subjektiva prövningen i jämförelse med tidigare praxis, dvs i fråga om huruvida en företrädare ansetts ha agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet.

³ Uppdrag avseende det skatterättsliga företrädaransvaret, regeringsbeslut Fi2015/02473/S3 (delvis) och Fi2015/04393/S3 (delvis).

⁴ *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*, 25 november 2015 (dnr 131 626246-15/113).]

⁵ *Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret, med fokus på befrielse och anstånd*, Statskontoret, 2018:4.

⁶ Målen avser två företrädare i samma bolag. I det följande görs hänvisning enbart till HFD 2018 ref. 4.

1.2 Uppdraget

Skeppsbron Skatt har på uppdrag av Svenskt Näringsliv kartlagt tillämpningen av företrädaransvaret i underinstanserna under en period om sex månader före och sex månader efter HFD 2018 ref. 4. Kartläggningen omfattar således samtliga mål om företrädaransvar i förvaltningsrätterna och kammarrätterna under perioden 15 juli 2017 till 15 juli 2018.

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

1.3 Metod

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

Totalt har 603 mål inhämtats från domstolarna. Av dessa har 84 strukits eftersom någon prövning i sakfrågan inte har gjorts av någon av följande anledningar: ansökan/överklagan har återkallats av Skatteverket, målet har upphävts på grund av överenskommelse mellan företrädaren och Skatteverket, målet har inte avsett företrädaransvar (t ex felaktigt registrerat som mål om företrädaransvar), målet har undanröjts av processuella skäl eller underliggande skatteskuld saknas eller kan inte styrkas av Skatteverket. Ett mål har strukits då en person felaktigt införts i register som styrelseledamot. Kartläggningen omfattar således enbart de mål där det gjorts en sakprövning rörande företrädaransvar, totalt 519 mål.

Vid genomgång av rättsfallen har notering gjorts avseende följande: uppsåt eller grov oaktsamhet har förelegat, uppsåt eller grov oaktsamhet har ej förelegat, hel eller delvis befrielse har medgivits, företrädaren har varit legal företrädare eller faktisk företrädare, hänvisning i domskäl har gjorts till HFD 2018 ref. 4 och huruvida företrädaren haft ombud.

Om det ej klart framgår huruvida uppsåt eller grov oaktsamhet har förelegat har det antagits att grov oaktsamhet förelegat. Om det ej klart framgår huruvida det varit fråga om en legal företrädare eller en faktisk företrädare har det antagits att det varit fråga om en legal företrädare.

2 HFD 2018 ref. 4

HFD meddelade dom i mål om företrädaransvar den 15 januari 2018 (HFD 2018 ref. 4). Målet är av särskilt intresse vad gäller prövningen om uppsåt eller grov oaktsamhet.

Enligt tidigare praxis har uppsåt eller grov oaktsamhet ansetts föreligga såvida inte företrädaren senast den dag då skatten eller avgiften skulle ha betalats har vidtagit verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen. Verksamma åtgärder är bland annat ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion.

Omständigheterna i HFD 2018 ref. 4 var följande. AA var styrelseledamot och delaktig i den dagliga driften av ett bolag som hade ekonomiska svårigheter under 2012 och 2013. I juni 2013 upprättade bolaget en kontrollbalansräkning som visade att det egna kapitalet understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Den 10 oktober 2013 drogs bolagets checkkredit in och dess bankkonton spärrades. Skatter och avgifter som förföll till betalning den 14 oktober 2013 kunde inte betalas. Bolaget ansökte om företagsrekonstruktion den 15 oktober 2013 och bolaget försattes i konkurs i mars 2014.

Underinstanserna fann att AA agerat med i vart fall grov oaktsamhet då han inte vidtagit verksamma åtgärder för avveckling av bolagets skulder senast på skattens förfallodag (ansökan om företagsrekonstruktion lämnades in dagen efter).

HFD anförde att det 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.

I det aktuella fallet hade bolaget visserligen haft ekonomiska svårigheter under en period, men efter sommaren 2013 hade verksamheten gått bättre. Bolaget hade likvida medel för att betala skatten, men checkkrediten drogs in och bankkonton spärrades den 10 oktober 2013. Detta skedde utan förvarning. Styrelsen vidtog då omedelbart åtgärder för att försöka skaffa extern finansiering. När detta misslyckades påbörjades omgående arbete med att ansöka om företagsrekonstruktion, och ansökan lämnades in dagen efter förfallodagen. Det beskrivna agerandet kan enligt HFD:s mening inte betecknas som grovt oaktsamt.

Även om bedömningen om uppsåt eller grov oaktsamhet alltjämt kan framstå som sträng får HFD 2018 ref. 4 anses utgöra en nyansering av den subjektiva prövningen och en förmildring av företrädaransvaret.

3 Utfallet i kartläggningen

Syftet med denna kartläggning är att utröna huruvida HFD 2018 ref. 4 haft någon påverkan på utfallet i mål om företrädaransvar i underinstanserna. Kartläggningen omfattar därför en period om sex månader före och sex månader efter HFD 2018 ref. 4.

3.1 Samtliga mål

Totalt har 519 mål från förvaltningsrätterna och kammarrätterna behandlats i denna kartläggning. Av tabell 1 nedan framgår att företrädarkaren ifråga har ansetts agera med uppsåt i ett mål och med grov oaktsamhet i 513 mål. Enbart i fem mål har uppsåt eller grov oaktsamhet inte ansetts föreligga.

Hel befrielse från företrädaransvar har inte medgivits i något mål, och delvis befrielse från företrädaransvar har medgivits i 8 mål.

Totalt har således företrädaransvar utdömts i 514 av 519 mål under den aktuella tidsperioden, varav delvis befrielse medgivits i 8 mål.

Tabell 1: Samtliga mål

Totalt	Uppsåt/Grov oaktsamhet	Varav uppsåt	Varav grov oaktsamhet	Ej uppsåt/Grov oaktsamhet	Befrielse helt	Befrielse delvis
519	514	1	513	5	0	8

3.2 Före respektive efter HFD 2018 ref. 4

Av tabell 2 nedan framgår att HFD 2018 ref. 4 inte har resulterat i att företrädaransvar utdömts i en mindre andel av målen i underinstanserna. Av samtliga 519 mål som omfattas av kartläggningen har 220 mål avgjorts under en sexmånadersperiod före HFD:s avgörande. Under denna period har företrädaransvar dömts ut i samtliga mål förutom 4. Under sexmånadersperioden efter HFD:s avgörande har 299 mål avgjorts, varav företrädaransvar dömts ut i samtliga mål utom 1.

Tabell 2: Före respektive efter HFD 2018 ref. 4

	Totalt	Uppsåt/Grov oaktsamhet	Uppsåt/Grov oaktsamhet %	Ej uppsåt/Grov oaktsamhet	Befrielse helt	Befrielse delvis
Totalt före	220	216	98,2%	4	0	6
Totalt efter	299	298	99,7%	1	0	2

Tabell 3 och 4 visar utfallet uppdelat på förvaltningsrätter och kammarrätter. Inte heller i detta hänseende kan någon utveckling i den förmildrande riktningen utläsas. Tvärtom har en större andel av målen i förvaltningsrätterna resulterat i att företrädarna påförts företrädaransvar under sexmånadersperioden efter HFD:s avgörande.

Tabell 3: Förvaltningsrätter före respektive efter HFD 2018 ref. 4

	Totalt	Uppsåt/Grov oaktsamhet	Uppsåt/Grov oaktsamhet %	Ej uppsåt/Grov oaktsamhet	Befrielse helt	Befrielse delvis
FR före	160	156	97,5%	4	0	2
FR efter	230	229	99,6%	1	0	2

Tabell 4: Kammarrätter före respektive efter HFD 2018 ref. 4

	Totalt	Uppsåt/Grov oaktsamhet	Uppsåt/Grov oaktsamhet %	Ej uppsåt/Grov oaktsamhet	Befrielse helt	Befrielse delvis
KR före	60	60	100%	0	0	4
KR efter	69	69	100%	0	0	0

3.3 Hänvisning till HFD 2018 ref. 4

I 299 mål har förvaltningsrätterna och kammarrätterna meddelat dom efter HFD 2018 ref. 4. Av dessa har hänvisning till HFD 2018 ref. 4 gjorts i 87 mål.

Tabell 5: Hänvisning till HFD 2018 ref. 4

Totalt	Hänvisning till HFD 2018 ref. 4
299	87

3.4 Ombud

I 132 av totalt 519 mål har det kunnat utläsas av domen att företrädare haft ombud. Detta motsvarar ca 25 procent av samtliga mål, se tabell 6 nedan.

Som nämnts ovan har företrädare i 13 mål inte påförts företrädaransvar, eller medgivits delvis befrielse. Av domen i dessa 13 mål kan utläsas att företrädaren haft ombud i 8 mål, se tabell 7. Ombud har således funnits i ca 60 procent av de mål där förutsättningar för företrädaransvar inte ansetts föreligga eller där befrielse medgivits. Det tycks således finnas ett visst samband mellan förekomsten av ombud och möjligheten att inte åläggas företrädaransvar samt möjligheten att medges befrielse från företrädaransvar. Antalen mål där företrädare inte påförts företrädaransvar, eller medgivits delvis befrielse, är dock för få för att dra några definitiva slutsatser i detta hänseende.

Tabell 6: Ombud

Totalt	Ombud finns	Ombud finns ej
519	132	387

Tabell 7: Befrielse

Ej uppsåt/Grov oaktsamhet	Befrielse helt	Befrielse delvis	Totalt	Varav ombud finns
5	0	8	13	8

4 Avslutande kommentarer

Praxis avseende uppsåt eller grov oaktsamhet i fråga om företrädaransvar är sträng. Som anges ovan har det framförts allvarlig kritik mot företrädaransvarets utformning och tillämpning i domstolar, som i korthet bygger på att prövningen av de subjektiva rekvisiten i princip kan betraktas som mekanisk och onyanserad. HFD 2018 ref. 4 innebär en viss nyansering av den subjektiva prövningen, även om prövningen alltjämt framstår som sträng.

Syftet med denna kartläggning är att utröna huruvida HFD 2018 ref. 4 har haft någon påverkan på utfallet i mål om företrädaransvar i underinstanserna. Denna kartläggning är en statistisk genomgång av utfallet i mål rörande företrädaransvar i underinstanserna. Det har således inte gjorts någon analys av huruvida det i något mål har förelegat omständigheter som liknade de omständigheter som förelåg i HFD 2018 ref. 4. Eftersom kartläggningen omfattar 519 mål bör dock HFD 2018 ref. 4 rimligtvis ha haft en viss påverkan på utfallet i underinstanserna.

Kartläggningen visar att företrädaransvar inte utdömts i en mindre andel av målen i underinstanserna under en sexmånadersperiod efter HFD 2018 ref. 4, jämfört med en



sexmånadersperiod före. Snarare har en större andel av företrädarna som varit föremål för talan om företrädaransvar under en sexmånadersperiod efter HFD 2018 ref. 4 påförts företrädaransvar.

Vår slutsats är därmed att HFD 2018 ref. 4 inte har haft någon påverkan på den hårda tillämpningen av företrädaransvaret i underinstanserna. Den kritik som tidigare framförts avseende det strängt utformade ansvaret, och den hårda tillämpningen, kvarstår således.