

**Undersökning av företrädaransvar för juridiska  
personer utifrån skatterättslig, bolagsrättslig  
och straffrättslig synvinkel**

**Roger Persson**

<b>1</b>	<b>UNDERSÖKNING AV FÖRETRÄDARANSVAR FÖR JURIDISKA PERSONER UTIFRÅN SKATTERÄTTLIG, BOLAGSRÄTTLIG OCH STRAFFRÄTTLIG SYNVINKEL.....</b>	<b>3</b>
1.1	Inledning.....	3
<b>2</b>	<b>NÄRMARE OM DEN SVENSKA REGLERINGEN.....</b>	<b>5</b>
2.1	Inledning.....	5
2.2	Företrädaransvar enligt SBL.....	5
2.2.1	Kortfattad historisk bakgrund.....	5
2.2.2	Företrädaransvaret i nu gällande rätt.....	10
2.2.3	Jämkning.....	12
2.3	Skadeståndsansvar enligt ABL.....	12
2.3.1	Externt ansvar.....	13
2.3.2	Väckande av skadeståndstalan.....	13
2.4	Personligt företrädaransvar enligt ABL vid kapitalbrist.....	16
2.4.1	Inledning.....	16
2.4.2	Steg 1- Upprättande av kontrollbalansräkning.....	17
2.4.3	Steg 2 - första kontrollstämma.....	19
2.4.4	Steg 3 – andra kontrollstämma.....	20
2.4.5	Personligt betalningsansvar.....	22
2.5	Andra fall av skadeståndsansvar enligt ABL.....	26
2.6	Ansvarsgenombrott.....	27
2.6.1	Sammanfattning avseende ansvar enligt aktiebolagslagen.....	27
2.7	Ansvar till följd av brott.....	28
2.8	Sammanfattande analys.....	30
<b>3</b>	<b>DEN NORSKA REGLERINGEN.....</b>	<b>33</b>

3.1	Inledning.....	33
3.2	Sanktioner och ansvar med avseende på skatter.....	33
3.2.1	Mervärdesskatt.....	33
3.2.2	Arbetsgivaravgifter.....	33
3.2.3	Källskatter på anställdas lön .....	33
3.2.4	Företrädarens ansvar för skatteskulder i bolaget.....	33
3.3	Praxis.....	34
3.3.1	Ansvar för skatt befanns föreligga .....	34
3.3.2	Ansvar för skatt ansågs inte föreligga .....	37
<b>4</b>	<b>DEN DANSKA REGLERINGEN.....</b>	<b>38</b>
4.1	Inledning.....	38
4.2	Straffrättsligt ansvar .....	38
4.3	Personligt ansvar för företrädare.....	38
<b>5</b>	<b>DEN FINSKA REGLERINGEN.....</b>	<b>40</b>
5.1	Inledning.....	40
5.2	Straffansvar.....	41
5.3	Civilrättsligt ansvar till följd av brott .....	41
5.4	Civilrättsligt ansvar enligt aktiebolagslagen .....	42
<b>6</b>	<b>SAMMANFATTNING AV NORDISK REGLERING.....</b>	<b>43</b>

# 1        **UNDERSÖKNING AV FÖRETRÄDARANSVAR FÖR JURIDISKA PERSONER UTIFRÅN SKATTERÄTTSLIG, BOLAGSRÄTTSLIG OCH STRAFFRÄTTSLIG SYNVINKEL**

## 1.1        **Inledning**

I Sverige råder ett s.k. företrädaransvar för juridiska personers skatter i skattebetalningslagen (SBL). Ansvar för den självständiga juridiska personen kan övergå på ledningen av den juridiska personen, den juridiska personens företrädare. Det är fråga om ett s.k. ansvarsgenombrott. Det finns vidare ansvar enligt den svenska aktiebolagslagen (ABL) för aktiebolagsföreträdare. Vissa av dessa regler förutsätter att ledningen vållat bolaget eller tredje man skada genom vårdslöshet. Andra regler är mer strikt uppbyggda och leder till personligt ansvar för företrädare om inte vissa åtgärder vidtas enligt ett noga reglerat förfarande (reglerna syftar till att säkerställa att ett bolag inte förlorar sitt aktiekapital, de s.k. kapitalskyddsreglerna).

Det finns också principiella regler om ansvarsgenombrott, som innebär att ägare till bolag kan bli ansvariga för förpliktelser som ett bolag ådragit sig.

Reglerna om företrädaransvaret för skatter är kontroversiella. Ett första skäl för det är att det allmänna ges ett skydd som ingen annan gäldenär har. Ett andra skäl är att det har ifrågasatts om inte den svenska regleringens stränghet har en negativ inverkan på affärsidkarens riskbenägenhet. Fenomenet aktiebolagets begränsade ansvar har av många bedömare förklarats ha en stor del i den våldsamma ekonomiska tillväxt som tog sin början i Sverige för ett par sekel sedan, och ytterligare ett decennium tidigare i England. Den industriella revolutionen fick stor draghjälp av kapitalbildning som inte fungerat lika effektivt om inte aktiebolagets begränsade ansvar etablerats. Företrädaransvaret torde inverka negativt på riskbenägenheten att starta aktiebolag. Den strikta tillämpningen torde även ha svåra konsekvenser på det enskilda planet, med många personliga tragedier som följd av ett mycket strängt företrädaransvar.

Det har nämnts att ”staten inte väljer sina gäldenärer” och att det skulle grunda en särställning för skatteanspråken. Frågan är om den tankegången i dagens moderna ekonomi verkligen är relevant. Den snabba utvecklingen i ekonomin medför att knappast

någon borgenär har sådan omedelbar insyn i ett bolags affärer att kreditriskerna kan minimeras. En annan uppfattning som gjort sig gällande är att företagen ibland endast agerar "uppbördsmän" för staten (t.ex. moms) och att det förhållandet skulle ge särställning åt staten. Inte heller detta argument synes helt träffande då företag kan vara redovisningsansvariga för andra subjekt (t.ex. kommission) utan att det påverkar det krediträttsliga förhållandet.

Vidare är jämförelsen mellan staten och till exempel banker som fordringshavare missvisande på så sätt, att en bank faktiskt tillför kapital till företaget vilket staten inte gör. Staten tar en del av det mervärde som företaget skapar, en del av vinsten. Det är inte orimligt att staten därför skall bära en viss affärsmässig risk.

Det kan vidare konstateras att kapitalskyddsreglerna i ABL är ett effektivt instrument för att hålla bolagsföreträdare ansvariga för skatter såväl som andra skulder. ABL ger däremot uttryck för en avvägning mellan borgenärernas intresse och företagets intresse att överleva. ABL möjliggör en rådrumsfrist.

Dagens system innebär att det allmänna kan välja att föra talan enligt ABL eller SBL.

Detta sammantaget skapas en mycket komplex och svårförståelig bild av ansvaret för bolagsföreträdare. En person kan således till punkt och pricka följa det noggrant detaljerade regelverket i ABL i syfte att undvika det personliga ansvaret men ändå drabbas av företrädaransvaret för skatter enligt SBL. På samma sätt kan det tyckas synnerligen märkligt (eller kanske till och med än märkligare) att en person genom aktiva åtgärder ser till att undvika företrädaransvaret enligt SBL men drabbas av personligt betalningsansvar för skatter enligt ABL.

Det är intressant att konstatera att ett företrädaransvar enligt svensk modell saknas i de nordiska länderna Danmark, Norge och Finland. I vissa fall finns i några av de nordiska länderna mer begränsade ansvarsgenombrottsregler för vissa typer av skatter.

Istället anses i Danmark och Norge de associationsrättsliga reglerna om ledningens ansvar vara tillfyllest.

I Finland anses det civilrättsliga skadeståndsansvaret i huvudsak följa det kriminaliserade området, som är större i Finland än vad det är i Sverige. I det sammanhanget kan

uppmärksammas att i Sverige kan en person inte påföras skadeståndsansvar till följd av begånget skattebrott vilket kan ses som en systemavvikelse.

## **2 NÄRMARE OM DEN SVENSKA REGLERINGEN**

### **2.1 Inledning**

Företrädaransvaret föreligger som nämnts för skatter. Till detta ansvar kommer även ett företrädaransvar enligt associationsrätten som är ett undantag från den grundläggande principen om att aktieägare inte personligen ansvarar för aktiebolagets förpliktelser. För att skydda fordringsägarna har regler om direkt och indirekt personligt ansvar tillkommit. I rättspraxis har därutöver en teori om personligt ansvar utvecklats, s.k. ansvarsgenombrott. Slutligen kan även ett företrädaransvar för vållad skada föreligga om brott begåtts.

Det personliga betalningsansvaret för juridiska personer återfinns därmed på olika platser i rättssystemet. Redogörelsen i detta kapitel 2 syftar till att beskriva bestämmelserna om företrädaransvar enligt SBL, enligt ABL samt enligt skadeståndslagen (SKL)

Kapitlet avslutas med en sammanfattande analys som syftar till att jämföra ansvarsgrunderna enligt SBL, ABL och SKL.

### **2.2 Företrädaransvar enligt SBL**

#### **2.2.1 *Kortfattad historisk bakgrund***

Skattebetalningssystemets syfte är att reglera hur skatterna ska betalas in till det allmänna. Före 1947 skulle skatterna betalas in först efter att beskattningsunderlaget fastställts vid taxeringen. Detta system innebar olägenheter för såväl det allmänna som de enskilda. Det allmännas skattekrav äventyrades p.g.a. att skatten betalades in i efterhand. De enskildas planering av privatekonomin försvårades i och med att det var svårt att räkna ut hur mycket av inkomsten som man var tvungen att reservera för kommande skattebetalningar. För att råda bot på detta infördes vid reformen 1947 ett s.k. källskattesystem, av innebörd att skatten skulle inbetalas i anslutning till att inkomsten

intjänades, istället för det tidigare systemet då all skatt betalades när taxeringen var fastställd.

Tidigt infördes straffbestämmelser som innebar att den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlät att inbetala innehållen källskatt kunde hållas ansvarig för detta. Detta straffansvar gjordes gällande mot en redovisningsansvarig eller dennes legala företrädare.

Företrädaransvar för skatt infördes i svensk rätt 1968 med avseende på innehållen källskatt. Reglerna infördes på förslag i proposition 1967:30, som lades som följd av betänkandet SOU 1965:23 ”Uppbördsförfarandet”. I senare lagstiftningsarbete kom företrädaransvaret att utvidgas till att som idag omfatta samtliga skatter. Skälet för att utvidga ansvaret har i princip varit systematiskt, det vore en anomali att ha sådant ansvar bara för någon eller några skatter.<sup>1</sup>

Den införda regeln (77 a § uppbördsförordningen) lydde:

”Har den som företräder arbetsgivare, som är juridisk person, verkställt skatteavdrag men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala det innehållna beloppet ... är han jämte arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet”.

Rekvisiten var således desamma som i den straffrättsliga bestämmelsen. Avsikten var att den som kunde hållas straffrättsligt ansvarig även skulle bära ett ekonomiskt ansvar för den obetalda skatten.

SOU 1965:23 var alltså själva startskottet till den svenska utvecklingen av det speciella företrädaransvaret för skatter. Några nya skäl än de som då framfördes har inte framkommit i senare utredningar. Utredningen hade uppfattningen att det förelåg begränsade möjligheter att göra en bolagsföreträdare ansvarig för innehållen skatt, som inte redovisats och inbetalts till staten till följd av bristande betalningsförmåga. Utredningen uppfattade att det med avseende på fåmansbolagen var framträdande nackdelar med en sådan ordning. Det hade inte sällan visat sig att bolagets företrädare blivit straffad för sin försummelse men ansvar för skatten förelåg inte.

---

<sup>1</sup> Nyquist, Svensk Skattetidning 1998 s 448 f.

Skälet för denna ordning var att härleda till två domar från Högsta domstolen, NJA 1957 s 757 och s 761.

I målen prövades om bolagsföreträdare som fällts till straffansvar för att underlåtit att inbetala innehållen källskatt på anställdas lön kunde åläggas skadeståndsskyldighet för detta. Vid den tidpunkten fanns inte någon skadeståndslag (den infördes 1972) men de allmänna rättsgrundsatserna var samma som idag: så kallad ren förmögenhetsskada i utomkontraktuella sammanhang ersattes endast om brott begåtts eller om speciallagstiftning ålagt någon ansvar (som t.ex. i aktiebolagslagen, se mer nedan avsnitt 2.3 och 2.4).

Eftersom företrädarna begått brott borde således ansvar för ren förmögenhetsskada föreläggas. Ett orsakssamband måste ändå föreligga mellan brottet och den rena förmögenhetsskadan, och Högsta domstolen påpekade initialt att om ”skattebelopp, som arbetsgivare innehållit, icke inbetalas till kronan på sätt vid straffansvar föreskrivits, innebär detta icke i och för sig, att arbetsgivaren eller dennes ställföreträdare genom brott tillfogar kronan skada till samma belopp”. Påpekandet var givetvis helt korrekt eftersom det brottsbelagda inte var att försätta sig i en situation att det skulle vara omöjligt att betala skatten utan det rent objektiva förhållandet att inte betala. Domstolen fortsatte med att påpeka att utförliga föreskrifter i uppbördsreglerna fanns för hur myndigheten skulle förfara för det fallet att någon redovisning inte skulle ha skett. Föreskrifterna angav hur påförd skatt skulle ”avkortas” samt hur en fordran på obetald skatt skulle fastställas, debiteras och indrivnas. Domstolen ansåg uppenbarligen att denna specialreglering med avseende på fordringar på obetald skatt medförde att det inte fanns något utrymme för att tillämpa den (dåförtiden) inte lagreglerade allmänna skadeståndsskyldigheten vid brottslig gärning.

Det kan noteras att någon ansvarstalan på grund av *associationsrättsliga bestämmelser* inte tycks ha förts. Det synes inte vara helt klart varför. I SOU 1965:23, som ovan nämndes, anfördes kortfattat att möjligheterna att påföra företrädare ansvar enligt associationsrätten var begränsade. Vid tidpunkten för domarna, år 1957, gällde 1944 års aktiebolagslag. Den reglerade i och för sig att ansvar förelåg för bolagsföreträdare mot tredje man, om företrädaren genom överträdelse av aktiebolagslagen eller bolagsordningen uppsåtligen eller av grov vårdslöshet tillfogade en sådan tredje man skada (§ 209). Vidare förelåg ansvar för företrädare om denne inte i tid vidtog åtgärder i fråga om skyldighet att upprätta likvidationsbalansräkning mm (§ 148), det som idag benämns *kontrollbalansräkning* samt *kontrollstämma* i anledning av detta.

Som nedan kommer att redogöras närmare för är det personliga ansvar som uppstår till följd av försummelse i samband med uppfyllandet av reglerna om kontrollbalansräkning med mera med avseende på aktiebolag i ekonomiska svårigheter som är de praktiskt mest viktiga.

Det kan väl räcka i detta sammanhang att konstatera att associationsrätten var mindre utvecklad vid denna tidpunkt. I kommentaren till 1944 års aktiebolagslag anförs kortfattat att gränserna för ansvaret borde dras i praxis och i rättsvetenskapen.<sup>2</sup>

I den senare SOU 1983:23 (Lag om skatteansvar – Delbetänkande av utredningen om säkerhetsåtgärder mm i skatteprocesser), som utkom när 1975 års aktiebolagslag var i kraft, anfördes enbart ”i fråga om skattefordringar har [*de associationsrättsliga*] bestämmelserna kommit till användning i endast begränsad omfattning”.<sup>3</sup> Anledningen påstods vara ”bevissvårigheter och andra processuella problem”. Skälet torde vara det mer närliggande, att reglerna om företrädaransvar tagit över de associationsrättsliga reglerna.<sup>4</sup> De var helt enkelt inte nödvändiga och Skatteverket använde sig inte av reglerna. Uttalandet i SOU 1983:23 kan därmed bestridas såsom varande oriktigt.

Som ytterligare argument när företrädaransvaret först infördes 1967 var departementschefens fasta övertygelse att skatteförlusterna till följd av svårigheterna att påföra företrädare ansvar ”var av sådan omfattning att behov” förelåg att införa regler som skulle reducera dem.<sup>5</sup> Mot bakgrund av att några statistiska undersökningar inte vidtagits är det något egendomligt att departementschefen var så säker på sin sak. Noterbart är att det självklart är så att enkom för att företrädaransvar infördes är det inte givet att medel hos företrädaren finns att hämta. Det förefaller som departementschefen tog det som ett självklart förhållande. Det är väl bara att konstatera, att företrädaransvaret infördes under en tidsepok som inte kännetecknades av sin tilltro till småföretagsamhetens positiva effekt på samhällsekonomin.

---

<sup>2</sup> Den nya aktiebolagslagen s 539 f och 670, PA Norstedt & söners förlag, 1946.

<sup>3</sup> A a s 249.

<sup>4</sup> Vid tidpunkten för utredningen förelåg företrädaransvar för källskatt, mervärdesskatt, punktskatter och arbetsgivaravgifter, vilket utredningen själv påvisar (betänkandet s 98).

<sup>5</sup> Prop. 1967:30 s 131.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att en ofta underförstådd uppfattning att staten har ett större skyddsintresse än andra borgenärer ligger bakom företrädaransvaret för skatter. Frågan är om denna underförstådda uppfattning verkligen gör sig gällande idag?

Det kan även konstateras att det uppfattades som en märklig ordning att en företrädare kunde straffas för sin försumlighet men inte påföras något ekonomiskt ansvar. Den uppfattningen är givetvis helt rimlig, uppträder en person grovt oaktsamt och därigenom skadar ett legitimt intresse bör ansvar för skadan föreligga.

År 1996 överfördes de straffstadganden som fanns i 80 och 81 §§ UBL till 6 § SkBrL under rubriken skattebetalningsbrott. 80 § UBL motsvarar dagens skatteavdragsbrott, d.v.s. underlåtenhet att fullgöra föreskriven skyldighet att innehålla skatt. 81 § UBL innehöll kriminalisering av åsidosättande av skyldighet inbetala skatt som innehållits för annan.

Såväl 1993 års skattebrottsutredning som Skattebetalningsutredningen förordade en avkriminalisering av betalningsbrottet (81 § UBL), med motiveringen att företrädaransvaret i första hand beivras genom (nuvarande) 12:6-8 SBL, samt att skatteredovisningsbrottet 7 § SkBrL oftare aktualiserades. Regeringen kom att dela utredningens bedömning och kriminaliseringen av betalningsbrottet slopades därför 1997 i anslutning till införandet av SBL. Därför innehåller 6 § SkBrL idag endast en motsvarighet till 80 § UBL – skatteavdragsbrott – som är avhängd skattavdragsskyldigheten enligt SBL.

I prop. 1996/97:100 föreslog regeringen att straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt skulle avskaffas. I samma veva avskaffades även de subjektiva förutsättningarna, i syfte att tydliggöra och underlätta tillämpningen av reglerna för såväl myndigheter som enskilda. Avsikten var dock inte att åstadkomma någon förändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet.

Den ändrade lydelsen av företrädaransvaret var föremål för kritik från ett flertal remissinstanser som menade att det innebar en skärpning av betalningsansvaret. I denna fråga uttalade sig Högsta domstolen som följer (se NJA 2000 s 132):

*”Trots att det i förarbetena till detta lagrum uttalas att någon saklig ändring inte åsyftats, kan det tänkas att bestämmelsen i praktiken kommer att medföra att företrädare för juridiska personer blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare.”*

Uttalandet ledde till att skatteutskottet i sitt betänkande 1999/2000:SkU24 tog initiativ till ett tillkännagivande angående betalningsansvaret för företrädare för juridiska personer enligt SBL. Utskottet fann då att en analys av rättsläget borde göras eftersom någon skärpning av betalningsansvaret inte varit avsikten.

I prop. 2002/03:128 föreslog regeringen att de subjektiva rekvisiten åter skulle införas i lagen, mot bakgrund av att om avsikten endast var att återställa tidigare rättsläge borde lagen utformas i närmare anslutning till tidigare gällande rätt.

### 2.2.2 *Företrädaransvaret i nu gällande rätt*

I 12:6 1 st SBL anges under vilka förutsättningar en företrädare för en juridisk person kan åläggas betalningsskyldighet för den juridiska personens obetalda skatter.

Betalningsansvaret omfattar alla avgifter och skatter. Ansvaret delas mellan företrädaren och den juridiska personen.

Det avgörande för vem som ska anses som företrädare är vem som haft den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen av den juridiska personen.<sup>6</sup> De företrädare som haft bestämmande inflytande i bolaget måste även ha varit medvetna om bolagets ekonomiska situation.

Företrädaren ska ha underlåtit att, med uppsåt eller av grov oaktsamhet, göra föreskrivet skatteavdrag eller att betala skatt enligt denna lag.

De objektiva rekvisiten är att skatterna inte betalats in i tid och att någon avveckling av bolaget inte påbörjats innan förfallodagen.

Det subjektiva rekvisitet är att företrädaren ska ha haft fog att misstänka att skatterna inte skulle kunna betalas i tid (uppsåt respektive grov oaktsamhet).

Av grundläggande betydelse är rättsfallen NJA 1969 s 326 och NJA 1971 s 296. Av dessa framgår att det är mycket stränga krav som ställs på en företrädare.

---

<sup>6</sup> Prop. 2002/03:128 s. 24.

En företrädare handlar enligt Högsta Domstolen grovt oaktsamt om han eller hon inte a) innan skatten förfaller till betalning b) begär bolaget i konkurs eller vidtar verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen.

De ”verksamma åtgärderna” som befriar från ansvar anses vara betalningsinställelse under förutsättning att samtliga borgenärer underrättas eller att omedelbar avveckling av företaget påbörjas.

Viss uppmjukning ägde dock rum i rättsutvecklingen från Högsta Domstolen, med resultat att grov oaktsamhet inte ansågs föreligga trots att avvecklingsåtgärder inte vidtagits. I NJA 1977 s 711 hade företrädaren fortsatt driften trots att han insåg att skatten inte skulle kunna betalas tid. Han förlitade sig på ett löfte om ett banklån, som skulle möjliggöra skatteinbetalningen. Detta löfte infriades emellertid inte. Hans fortsatta verksamhet ansågs inte försämra bolagets möjlighet att betala skatten. På samma sätt kan NJA 1979 s 229 tolkas. I fallet fortsatte en företrädare driften trots att bolaget var i stora ekonomiska problem. Han förlitade sig på att en leverantör i tid skulle betala en skuld, som likviditetsmässigt skulle möjliggöra i vart fall en del av skattebetalningen. Någon sådan betalning kom dock inte in. Även i NJA 1981 s 1014 och NJA 1994 s 170 ansågs inte grov oaktsamhet föreligga när berörda myndigheter uppmanade till fortsatt drift. I NJA 1985 s 13 vilseleddes den skattskyldige av en advokat varvid grov oaktsamhet inte förelåg.

Regeringsrätten, som till följd av processuella förändringar nu prövar frågor om företrädaransvar, har emellertid valt att tillämpa en mycket sträng bedömning i RÅ 2007 ref 48. Regeringsrätten anförde:

”För att en företrädare för en juridisk person skall bli betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 § SBL krävs att företrädaren handlat uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Enligt praxis på området - i första hand grundad på motsvarande bestämmelser i uppbördslagen (1953:272) - kan företrädaren gå fri från betalningsskyldighet om det innan skatten skulle ha betalats har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen (...) Det är ostridigt att K.S. drivit bolaget vidare i syfte att på sikt avveckla verksamheten, att banken som prioriterad borgenär haft intresse av en sådan fortsatt drift, att oprioriterade borgenärer inte fått betalt samt att rörelsen inte gått med förlust under avvecklingsperioden. Även om den fortsatta driften av bolaget inte har lett till att

statens möjligheter att få betalt för den aktuella fordringen försämrats kan konstateras att K.S. inte har vidtagit åtgärder av sådant slag som gör att han kan undgå betalningsskyldighet.”

Regeringsrättens tillämpning synes således vara en förskjutning åt det strängare hållet, eftersom den inte tycks ha prövat sakomständigheterna mot den mer nyanserade HD praxis som innebar uppmjukning av ansvaret när avvecklingsåtgärder inte vidtagits.

### 2.2.3 *Jämkning*

Enligt 12 kap. 6 b § SBL kan en företrädare, helt eller delvis, befrias från betalningsskyldighet om särskilda skäl föreligger. Av praxis framgår att det inte räcker med att företrädaren har dålig privatekonomi för att domstolen ska jämka ansvaret. Befrielse grundas på flera bakomliggande faktorer som tillsammans medfört att skatterna inte betalats i tid.

Regeln är tänkt att tillämpas på samma sätt som de jämningsbestämmelser som fanns i tidigare regelsystem. Enligt praxis har företrädarens inflytande och ekonomiska intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse. I vissa fall tas hänsyn till arbetsmarknadspolitiska skäl, framförallt om en annan myndighet har medverkat till att upprätthålla rörelsens drift. Företrädarens nuvarande eller framtida betalningsförmåga kan inte åberopas som grund för jämkning, men tillsammans med någon annan grund kan den dock anses tillräcklig i vissa fall.

## 2.3 **Skadeståndsansvar enligt ABL**

Styrelsens skadeståndsansvar regleras i 29 kap 1 § ABL. Ansvaret är personligt och även tillämpligt för styrelsens suppleanter så fort de inträder som styrelseledamöter.<sup>7</sup> Ansvaret delas upp i en intern och en extern del. I denna rapport kommer endast det externa ansvaret beskrivas.

---

<sup>7</sup> SOU 1995:44 s 253f.

### 2.3.1 *Externt ansvar*

Enskilda aktieägare, borgenärer samt andra tredje män kan kräva ansvar av styrelseledamöter. Styrelsens externa ansvar skiljer sig från det interna genom att inte vara lika strängt. Det räcker nämligen inte att en ledamot agerat med uppsåt eller oaktsamt och skadat de nämnda utan för ansvar måste även en överträdelse av ABL, årsredovisningslagen (ÅRL), eller bolagsordning ha skett. Det är vidare en förutsättning att den överträdde normen haft till syfte att vara skydd för externa parter. Man brukar tala om att en kvalificerad skadehandling krävs för ansvar.

Exempel på handlingar som skulle kunna innebära en överträdelse i detta sammanhang är beslut fattade utan hänsyn tagen till likhetsprincipen eller generalklausulen samt överträdelser av borgenärsskyddsregler genom att exempelvis inte iaktta försiktighetsprincipen vid en eventuell vinstutdelning.

### 2.3.2 *Väckande av skadeståndstalan*

#### 2.3.2.1 *Externt skadeståndsanspråk*

ABL saknar reglering för hur väckandet av en extern skadeståndstalan skall gå till. En talan mot bolaget behandlas som vilken stämningensansökan som helst enligt allmänna processrättsliga förutsättningar.

#### 2.3.2.2 *Rättspraxis*

Skadeståndsprocesser som har sin grund i 29 kap ABL är generellt sett mycket ovanliga. Orsakerna till detta är flera men främst torde det anses vara för kostsamt och tidskrävande att driva en process av sådant slag. Dessutom måste man ta i beaktande att den vanligaste varianten av ansvar torde vara internt sådant där bolaget står som käreande. I ett sådant läge måste bolaget ta hänsyn till den många gånger negativa

uppmärksamheten som kan drabba bolaget under en process av det här slaget. Många gånger torde även skadeståndsfrågor enligt ABL leda till förlikning och därmed undviks domstolsprövning. En skadelidande part måste dessutom väga chansen till ett lyckosamt domstolsutslag mot risken att få stå för sina egna och eventuellt motpartens processkostnader, något som i slutändan kan bli mycket kostsamt. Processer rörande mindre belopp torde därför i princip aldrig aktualiseras.

Därmed inte sagt att reglerna i 29 kap är utan verkan. Deras främsta uppgift torde nämligen vara att fungera avskräckande och klagörande för respektive styrelseledamot. Den principiella betydelsen av skadeståndsreglerna tycks vara större än den rent praktiska.

Enskilda aktieägares möjlighet att väcka talan gentemot styrelsens ledamöter för indirekt uppkommen skada behandlas i NJA 2004 s. 404. I detta exempel hade ett aktiebolags styrelse fattat beslut om att genomföra en transaktion där bolagets verksamhet skulle överföras till ett annat bolag helägt av bolagets majoritetsägare. I transaktionen ingick ett antal flyglinjerättigheter vilka hade ett bokfört värde om noll kronor. Efter att transaktionen genomförts sålde köparen sedan vidare flyglinjerättigheterna för 2 miljoner kronor.

Beslutet att genomföra transaktionen fattades då bolagets var i en prekär finansiell ställning. En minoritetsägare med 8 procent av samtliga aktier i bolaget väckte talan mot bolagets styrelseledamöter för egen räkning och HD prövade frågan om styrelsens skadeståndsskyldighet.

HD:s slutsats blev den att styrelsens agerande inneburit en otillbörlig fördel för majoritetsägaren till nackdel för minoritetsägaren vilket därmed utgjorde ett brott mot generalklausulen i 8 kap 41 § ABL. Skadeståndsbeloppet fastställdes till åtta procent, vilket var minoritetsägarens andel i bolaget, av bolagets tillgångar plus de dolda värden flyglinjerättigheterna utgjorde vid tiden för styrelsens beslutsfattande.

HD gjorde alltså bedömningen att när en enskild aktieägare drabbas av en indirekt skada samtidigt som en överträdelse av generalklausulen sker skall skadan ersättas. I just det här fallet hade dessutom käranden ingen möjlighet att väcka talan på annat sätt då hennes innehav understeg de tio procent av bolagets samtliga aktier som enligt 29 kap 9 § ABL behövs för att i eget namn väcka talan för bolagets räkning.

Som tidigare sagts uppkommer det alltid bevisvärigheter rörande orsakssambandet mellan den uppkomna skadan och den aktuella överträdelsen i ett sådant här fall. Att värdet på en aktie faller kan ha sin orsak i ett flertal andra olika faktorer som inte nödvändigtvis måste bero på styrelsens överträdelse av generalklausulen/likhetsprincipen. Möjligheten för en enskild aktieägare att väcka talan för indirekt skada torde därför ses som ett undantag med en förhållandevis liten praktisk betydelse. Då en skada drabbar alla aktieägare lika torde således ingen rätt till skadestånd aktualiseras.

Borgenärens möjlighet till ersättning för indirekt skada orsakad av styrelsens ledamöter tycks även den ha lett till en närmast obefintlig andel prövningar i HD. Ett exempel finns dock i rättsfallet NJA 1979 s. 157.

I detta fall hävdade en fordringsägare, X, till aktiebolaget A i konkurs att den enda styrelseledamoten, Y, i bolaget godkände en utbetalning till bolaget B på 20 000 kr utan att någon motsvarande prestation utförts från B:s sida vilket skulle stå i strid med reglerna i ABL. På så sätt skulle borgenären vårdslöst ha åsamkats skada då hon inte erhållit betalning för sin faktura. Y hävdade å sin sida att det inte fanns något orsakssamband mellan godkännandet av den betalda fakturan och den uteblivna betalningen som drabbat X. Enligt Y skulle utdelning på X fordran sannolikt ske i konkursen även om den aktuella utbetalningen inte skulle ha genomförts. I och med att bolaget A var försatt i konkurs skulle alla tillgångar i bolaget nämligen gå till att täcka en prioriterad fordran i form av en skatteskuld.

HD godkände inte kärandens yrkande då man menade att den påstådda skadan som uppkommit inte definierats. Samtidigt resonerade HD kring frågan om ett orsakssamband mellan den inträffade händelsen och den påstådda skadan kunde anses föreligga. Enligt HD:s bedömning kan en borgenär inte anses ha skadats enbart med anledning av att bolagets förmögenhet minskat. Detta trots att möjligheten för borgenären att få betalt minskar. Så länge bolaget är solvent kan man inte påstå att någon skada för borgenären uppkommit. Skulle däremot den skadegörande handlingen föranleda insolvens, eller förvärra en redan inträffad insolvens, kan enligt HD skada för X i det här fallet anses ha uppkommit.

Även i det här fallet uppkommer således svårigheter med att bevisa ett orsakssamband mellan påstådd skada hos kärande och svarandens agerande. Klart torde dock vara att den risk för borgenärer en försämrade betalningsförmåga från bolaget innebär inte är nog för

att kunna påvisa en uppkommen skada. Faktum kvarstår ju att trots att bolagets förmögenhetsmassa på grund av någon anledning minskar kan det fortfarande finnas tillräckligt med medel för att betala sina borgenärer. Det är endast om borgenären kan ha visat att både bolagets förmögenhet och därmed värdet på hennes fordran minskat i värde som en skadeståndsberättigad skada torde ha uppstått. I själva verket torde det heller inte finnas någon anledning till att väcka talan så länge man som borgenär vet att bolaget i fråga är solvent. Förlustaffärer görs ju som en del i verksamheten i de flesta typer av bolag utan att det nödvändigtvis behöver föranleda att bolaget som sådant blir insolvent.

Sammanfattningsvis kan konstateras att möjligheten för bolaget och för andra intressenter att väcka talan om skadeståndsansvar för styrelseledamöters handlingar är små.

## 2.4 **Personligt företrädaransvar enligt ABL vid kapitalbrist**

### 2.4.1 ***Inledning***

Det har konstaterats att styrelsens skadeståndsansvar för sina handlingar är begränsat och ett mindre praktikabelt instrument för borgenärer att kunna få skadestånd för fordringar av företrädare efter att bolag blivit insolventa och gått i konkurs.

En helt annan möjlighet står till buds för borgenärer att kunna väcka talan mot enskilda företrädare för bolag enligt reglerna om personligt ansvar vid kapitalbrist. Reglerna finns i 25 kapitlet ABL.

Det personliga ansvaret inträder om inte företrädarna för bolaget vid misstanke om att kapitalbrist uppstått vidtar ett antal åtgärder som syftar till under ordnade former tillförsäkra bolaget en viss frist att lösa problemen innan en avveckling måste ske. Lagstiftningen bygger således på en avvägning mellan bolagets intresse av att kunna få rådrum och komma över krisen samt borgenärernas intresse av att få betalt för bolagets ingångna förpliktelser.

Ansvaret gäller även för andra företrädare än styrelseledamöter. Ansvaret omfattar alla som har vetskap om styrelsens försummelse om att vidta de nödvändiga åtgärderna och som handlar på bolagets vägnar. Den som på grund av sin faktiska ställning har ett

bestämmande inflytande över bolagets medelsförvaltning och drift anses regelmässigt ha samma ansvar som styrelsens formellt utsedda ledamöter.<sup>8</sup>

Beskrivningen av problematiken nedan görs genom en indelning av grundläggande formalia i tre steg. Därefter följer en redogörelse av när det personliga betalningsansvaret för en styrelseledamot i sammanhanget kan aktualiseras.<sup>9</sup>

#### 2.4.2 *Steg 1- Upprättande av kontrollbalansräkning*

Ledningen för ett bolag som befinner sig i en ekonomiskt besvärlig situation är vid två givna situationer enligt 25 kap 13 § ABL skyldiga att upprätta en så kallad kontrollbalansräkning. Denna skall fungera som ett underlag för styrelsen vid en bedömning huruvida bolaget är skyldigt att vidta vissa ytterligare åtgärder för att återställa kapitalet eller slutligen träda i likvidation.

Den första situationen när kontrollbalansräkning skall upprättas är när det finns *skäl att anta* att bolagets egna kapital är mindre än hälften av det registrerade aktiekapitalet (den så kallade kritiska gränsen). Det föreligger en absolut aktivitetsplikt för styrelsens ledamöter så att de skall agera för bolagets bästa och förhindra att förlusterna blir större än vad som är nödvändigt.

Någon mer precis innebörd av lokutionen *skäl att anta* finns inte i lagtexten utan en bedömning av dess innebörd får göras i det enskilda fallet. Ett flertal olika faktorer kan ligga till grund för en sådan bedömning. Den kunskap som respektive styrelseledamot har om bolagets ekonomiska situation torde dock kunna fungera som en bra utgångspunkt för en bedömning.<sup>10</sup> Ju bättre insyn en ledamot har i ett bolags ekonomiska ställning desto mer kunskap torde man också ha om bolagets eventuella ekonomiska problem. Här bör beaktas att en ledamot har principiell skyldighet att hålla sig välunderrättad om bolagets ställning. Det faktum att bolaget tidigare gjort förluster som påverkat lönsamheten torde vara en tydlig indikation på att styrelsen kan ha skäl att anta att det egna kapitalet inte längre motsvarar hälften av det registrerade aktiekapitalet.

---

<sup>8</sup> Prop. 2000/01:150 s 100.

<sup>9</sup> Som huvudkälla för avsnitt 2 används "Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat och revisor bör tänka på", Bertil Oppenheimer, Gunnar Blomberg, Daniel Bruhn och Jonas Reiner, Jure förlag 2007.

<sup>10</sup> "Kommentaren till aktiebolagslagen", Andersson, Johansson, Skog, s. 25:26

Likaså bör styrelsen sannolikt förstå att bolagets ekonomiska ställning är i en prekär situation då bolaget förlorat betydande kunder, eller då uppsatta resultat inte uppnåtts och således vara uppmärksamma på förhållandet mellan det egna kapitalet och registrerat aktiekapital. Bedömningen är sträng.

Det får med utgångspunkt i regleringen i 8 kap 4 § ABL anses att styrelsen även får åläggas sådan vetskaper som den borde ha haft om den följt den reglering som där uppställts. Det vill säga sådana fakta som skulle ha framkommit om kontrollansvaret uppfyllts.<sup>11</sup>

Om en samlad bedömning leder fram till att styrelsen har skäl att anta att det egna kapitalet passerat den kritiska gränsen skall således kontrollbalansräkning upprättas.

Beräkningen av bolagets egna kapital görs i detta sammanhang i enlighet med reglerna i 25 kap 14 § ABL. Detta innebär att som utgångspunkt för balansräkningen skall tillämplig lag om årsredovisning (ÅRL) användas. Den försiktighet som i allmänhet används vid värdering av tillgångar enligt ÅRL kan dock i det här fallet verka missvisande. Bolaget kan enligt redovisningsreglerna i ÅRL ha dolda värden som därmed inte syns i redovisningen. På grund av detta uppställs i 25 kap 14 § p. 1-3 ABL ett antal justeringar som tillåts ske vid beräkningen av det egna kapitalet i just det den här situationen. I stort innebär dessa justeringar att vissa tillgångar får tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen så länge upprättandet av kontrollbalansräkningen överensstämmer med god redovisningssed.<sup>12</sup> På så vis kan värdet på bolagets tillgångar öka och därmed även det egna kapitalet. Värderingen skall dessutom, så länge något annat inte framkommit, göras under antagandet att bolaget kommer att fortsätta sin verksamhet under i vart fall ett år tid, den så kallade ”going concern” principen. I praktiken innebär detta att vid värderingen av bolagets tillgångar skall det inte ligga värderingen till last att det finns en risk för att bolagets verksamhet kan komma att upphöra på grund av den dåliga ekonomiska ställning man befinner sig i.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> ”Kommentaren till aktiebolagslagen” s. 25:26

<sup>12</sup> Se 25 kap 14 § p.1 ABL

<sup>13</sup> Se NJA 1993 s 408

Den andra situationen då en kontrollbalansräkning skall upprättas är enligt 25 kap 13 § p.2 ABL då det vid verkställighet enligt 4 kap utsökningsbalken<sup>14</sup> har visat sig att bolaget saknar utmätningsbara tillgångar. Att bolaget trots detta rent faktiskt innehar vissa tillgångar saknar i sambandet betydelse. Upprättande av kontrollbalansräkning skall hursomhelst ske.<sup>15</sup>

#### 2.4.3 *Steg 2 - första kontrollstämma*

När någon av de två ovanstående situationerna uppstått och upprättande av kontrollbalansräkning genomförts skall kontrollbalansräkningen enligt 25 kap 13 § ABL granskas av bolagets revisor. Det kommer nu att visa sig om bolagets egna kapital är mindre än hälften av det registrerade aktiekapitalet eller inte. Skulle så inte vara fallet upphör styrelsen aktivitetsplikt med avseende på frågan om kapitalbrist och arbete kan fortlöpa som vanligt utan att några ytterligare skyldigheter behöver vidtas. Här kan anmärkas att ett ökat krav på ledamöterna att återigen upprätta en kontrollbalansräkning vis misstanke torde föreligga.

Framkommer det dock att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet (i praktiken betyder det att ett aktiekapital aldrig kan gå under 49 999 kr) aktualiseras ytterligare åtgärder som styrelsen är skyldig utföra.

Enligt 25 kap 15 § 1 st ABL skall i sådant fall styrelsen *snarast möjligt* utfärda kallelse till bolagsstämma; en så kallad första kontrollstämma. Denna stämma skall pröva frågan om bolaget skall gå i likvidation eller inte. *Snarast möjligt* i det här fallet innebär en maximal kallelsefrist på sex veckor i enlighet med reglerna i 7 kap 18 § ABL.

Vid första kontrollstämman skall aktieägarna ges rätt till samma slags beslutsunderlag som vid ett helt frivilligt likvidationsbeslut. Ett komplett förslag till likvidationsbeslut enligt reglerna i 25 kap 3 § ABL måste därför framställas och detta oavsett om styrelsens huvudförslag är att bolaget skall gå i likvidation eller inte.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Usökningsbalken (1981:774)

<sup>15</sup> Prop. 2000/01:150, s. 51

<sup>16</sup> Prop. 2000/01:150 s. 95

Vid stämman skall kontrollbalansräkningen framläggas ihop med ett yttrande från revisorn, se 25 kap 15 § 2 st ABL. Syftet med kontrollbalansräkningen i det här läget är att utgöra en grund för aktieägarna och styrelseledamöternas beslut i fråga om likvidation av bolaget.<sup>17</sup> Visar det sig vid tiden för denna första kontrollstämma att aktiekapitalet fortfarande understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ställs bolaget inför två alternativ. Antingen beslutar stämman med absolut majoritet att bolaget skall likvideras eller beslutar stämman att bolaget skall ges en möjlighet att klara ut de ekonomiska bekymren och således drivas vidare.

#### 2.4.4 *Steg 3 – andra kontrollstämma*

Om bolaget redan vid den första kontrollstämman fattar beslut om likvidation görs en sådan enligt de grundläggande reglerna om frivillig likvidation i 25 kap ABL. Fattar den första kontrollstämman inte ett sådant beslut utan vill försöka reda ut de ekonomiska bekymren i bolaget leder det automatiskt fram till att en andra kontrollstämma skall hållas *inom åtta månader* från den första.<sup>18</sup>

Om styrelsen genom sitt arbete lyckats rätta till bolagets ekonomiska problem och i det här läget kan presentera en helt ny revisorsgranskad kontrollbalansräkning där det egna kapitalet uppgår till *minst det registrerade aktiekapitalet* undanröjs kraven på likvidation och bolagets verksamhet kan fortgå som vanligt. Lagg här märke till att det i detta skede krävs att det egna kapitalet uppgår till minst hela det registrerade aktiekapitalet och inte hälften vilket tidigare föranlett själva upprättandet av kontrollbalansräkning.

Visar det sig däremot att problemen kvarstår och att det registrerade aktiekapitalet fortfarande inte har fullständig täckning av det egna kapitalet skall bolaget gå i likvidation och ett sådant beslut skall fattas av stämman.

Skulle så inte ske åligger det styrelsen att enligt 25 kap 17 § 2 st ABL ansöka om likvidation hos allmän domstol. Styrelsen skall också inlämna sådan ansökan om en andra kontrollstämma överhuvudtaget inte hållits inom den tidsram om åtta månader som uppställts i 26 kap 16 § 1 st ABL. Här kan anmärkas att även andra befattningshavare kan inlämna ansökan om likvidation i en sådan situation.

---

<sup>17</sup> Prop. 2004/05:85 s 873

<sup>18</sup> 25 kap 16 § ABL

Ansökan om likvidation skall enligt 25 kap 17 § 2 st ABL ha ingivits *inom fjorton dagar* från den andra kontrollstämman, eller om sådan inte hållits från den dag då den senast skulle ha ägt rum. Även enskilda styrelseledamöter kan enligt förevarande paragrafs andra stycke även de ansöka om likvidation.

Skulle det under den tid då ärendet handläggs i domstol visa sig att en ny kontrollbalansräkning med ett eget kapital som minst motsvarar hela det registrerade aktiekapitalet och som granskats av bolagets revisor lagts fram på en bolagsstämma kan bolaget undvika likvidation. En ytterligare bolagsstämma är således en förutsättning för att bolaget skall undgå likvidation under ärendets handläggning.<sup>19</sup> Det räcker med andra ord inte att en tillfredsställande kontrollbalansräkning enbart läggs fram inför tingsrätten under ärendets prövning utan detta måste göras på en extra bolagsstämma.

Sammanfattningsvis innebär reglerna att en frist om maximalt tolv månader uppstår från det att bolagets skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning innan ansökan om likvidation måste inges. Detta förutsätter emellertid att bolaget fortsätter att fullfölja lagens krav på åtgärder under denna period. Tanken är att under fristen skall bolaget ges möjlighet att täcka kapitalbristen och återställa aktiekapitalet. Skulle det stå klart att det inte finns några möjligheter att återställa aktiekapitalet finns ingen formell skyldighet att begära bolaget i likvidation innan.<sup>20</sup>

Det är dock mindre sannolikt att någon skulle driva vidare ett bolag på sådant sätt att all formalia sköts till punkt och pricka, men att vare sig första eller andra kontrollstämman skulle fatta beslut om att inte träda i likvidation trots att hela aktiekapitalet är förbrukat. Personligt ansvar torde dessutom kunna föreligga om handlingar endast vidtas i syfte att vilseleda.

Här kan anmärkas att om bolaget är på obestånd kan andra rättsföljder inträda, om det till exempel inte träder i konkurs. Ansvar enligt 29 kapitlet ABL kan komma ifråga. Vårdslöshet mot borgenärer är också straffbart.

Märkligt nog kan dock inte borgenärsbrott eller ens skattebrott leda till personligt ansvar för skatteskulder vilket är en svaghet i gällande system, se vidare nedan avsnitt 2.7.

---

<sup>19</sup> Prop. 2004/05 s. 874

<sup>20</sup> Se dom den 8 februari 2005 från Svea Hovrätt i mål nr T 5582-04 (statens talan om personligt ansvar för skatter ogillades på denna grund). Kan anmärkas att företrädaren befriades eftersom denne begärde bolaget i konkurs.

#### 2.4.5 *Personligt betalningsansvar*

Reglernas strikta krav på åtgärder skulle förmodligen sakna praktiska effekter om de inte åtföljdes av stränga sanktioner vid försummelse. Lagstiftaren har valt den strängaste och troligen mest effektiva sanktionen av alla tänkbara, nämligen ett strikt personligt ansvar för styrelsen för uppkomna förpliktelser. Det personliga ansvaret gäller för den som agerat försumligt och ansvarsprövningen görs således individuellt. Sinsemellan svarar styrelseledamöterna solidariskt för de uppkomna förpliktelserna.<sup>21</sup>

Formellt legalt företrädaransvar är inte nödvändigt. Det räcker med att vara den person som med vetskap om styrelsens underlåtenhet handlar på bolagets vägnar. Företrädarkaren bör ha haft en faktisk behörighet att företräda bolaget i väsentliga frågor. Det kan vara till följd av fullmakt.

Till skillnad från företrädaransvaret för så kallad reell företrädare enligt SBL, i sådana fall en legal företrädare saknas eller bulvanskap föreligger, behöver inte företrädarkaren haft något väsentligt ägarintresse.

Det föreligger inte något undantag för skatteskulder utan de behandlas på samma sätt som andra förpliktelser (NJA 1970 s 3). Det har ifrågasatts att NJA 2003 s 390 (som redogörs för nedan avsnitt 2.7) skulle kunna tolkas som att rättsläget ändrats.

Skatteverket uppfattar inte saken på det sättet.<sup>22</sup> Med tanke på att NJA 2003 s 390 gällde talan enligt skadeståndslagen, att Högsta Domstolen inte ens nämnde NJA 1970 s 3, samt att hovrätterna fortfarande tillämpar ABL:s regler på skatter måste Skatteverkets inställning vara riktig.<sup>23</sup>

I praktiken innebär detta att om bolaget ådrar sig nya förpliktelser efter den tidpunkt då lagstiftningen uppställer krav på handlande från ledamöternas sida blir dessa personligt betalningsansvariga för förpliktelserna. En förfallen skatteskuld är en sådan förpliktelse.

---

<sup>21</sup> Se 25 kap 18 § st 1 sista meningen

<sup>22</sup> Se Skatteverkets styrsignal från 2005 dnr 131 674897-05/111.

<sup>23</sup> T.ex. Svea Hovrätts dom den 8 februari 2005 i mål nr T 5582-04.

Reglernas övergripande syfte är att sätta upp gränser för hur långt en förlustbringande verksamhet skall få fortsätta, innan den slutligen måste avbrytas genom en likvidation. Regleringen syftar därvid till att skydda såväl befintliga som tillkommande borgenärer men också till att ge företrädarna rådrum för lämpliga åtgärder i ett bolag i svårigheter. Det personliga ansvaret syftar givetvis till att ge ett effektivt påtryckningsmedel för att få företrädarna att följa det handlingsmönster som ABL uppställer.<sup>24</sup>

Tanken är givetvis att följs detta handlingsmönster ges tid för bolag att kunna insätta åtgärder för att kunna komma på fötter igen. Saknas möjlighet till räddning träder bolaget i likvidation efter fristen. Det är således en balans mellan intresset av att en bolagsbildning, som medför personlig ansvarsbefrielse för ägare och företrädare, ökar riskvilligheten hos enskilda individer, och intresset av att fordringsägare av olika slag skall kunna få betalt. Samhällsekonomin kräver givetvis att båda intressena tillgodoses.

Förenklat kan alltså sägas, att avsaknaden av personligt ansvar för ett bolags förpliktelser i princip *förutsätter att ett bolag med marginal kan infria sina förpliktelser*. Bolaget måste hela tiden bevara sitt egna kapital, aktiekapitalet, som en buffert. Enbart det förhållandet att den marginalen minskar, genom att aktiekapitalet går ner till halva värdet, leder till att krav på åtgärder skall ske. Vidtas inte sådana åtgärder kan ansvarsgenombrott förekomma. Ett aktiebolag som fortsätter att driva verksamheten trots att aktiekapitalet är uttraderat leder inte till att ägaren eller företrädaren kommer i åtnjutande av bolagsformens fördel. Återigen kan framhållas, att föreligger negativt kapital uppstår i normalfallet en obeståndssituation. Att driva ett bolag vidare som är på obestånd kan leda till att företrädaren döms för vårdslöshet mot borgenärer. I normalfallet bör ett bolag på obestånd sättas i konkurs.

Tre fall av passivitet från styrelsens sida föranleder personligt betalningsansvar.

För det första uppstår ansvar då styrelsen *underlåtit att upprätta kontrollbalansräkning*.

Skulle en kontrollbalansräkning upprättas kan styrelsens *underlåtenhet att sammankalla en första kontrollstämma* eller *andra kontrollstämma* enligt 25 kap 15 § ABL föranleda ansvar. Och till sist kan styrelsens *underlåtenhet att ansöka om likvidation* hos allmän domstol, trots att förutsättningarna enligt 25 kap 17 § ABL för att så skulle ske varit uppfyllda, aktualisera ansvar.

---

<sup>24</sup> Se för utförligt resonemang NJA 2005 s 792.

Det finns inget krav på att någon uppkommen skada för bolaget skall kunna styrkas för att aktualisera personligt betalningsansvar. Därigenom är reglerna betydligt strängare än reglerna i 29 kap ABL.<sup>25</sup>

Däremot krävs för personligt betalningsansvar att det, när kontrollbalansräkning upprättats, rent *faktiskt förelåg en sådan brist* så att det egna kapitalet var mindre än det registrerade aktiekapitlet. Om det visat sig att så inte var fallet, efter att hänsyn tagits till eventuella dolda reserver m.m. föreligger inget personligt betalningsansvar för uppkomna förpliktelser.

En förutsättning för ansvar i alla tre fallen är som sagts att den ifrågavarande styrelseledamoten agerat försumligt.<sup>26</sup> En styrelseledamots ansvar bedöms utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Ledamotens uppgifter och hennes insikt i bolaget spelar in i bedömningen. Dock måste givetvis i den här bedömningen hänsyn tas till den omfattande skyldighet ledamoten har att hålla sig informerad om de ekonomiska förhållandena i bolaget enligt 8 kap 4 § ABL.<sup>27</sup> Det är fråga om en sträng bedömning.

Skulle en ledamot vara drabbad av allvarlig sjukdom eller annars ha vad som brukar kallas laga förfall torde hon dock inte vara att anse som försumlig. Ej heller om hon kan bevisa att hon av någon anledning delgivit felaktig information eller haft befogad anledning att tro att någon annan utfört de ålagda skyldigheterna. Någon delegation av kontrollansvaret till revisor eller bokföringsbyrå är dock inte möjlig. Tillämpningen av dessa undantag sker mycket restriktivt.<sup>28</sup>

Enligt 25 kap 20 § ABL uppställs vidare tre olika exempel på hur det personliga betalningsansvaret kan upphöra för nytillkommande förpliktelser.

För det första upphör ansvaret så fort *ansökan om likvidation överlämnats* till allmän domstol enligt 25 kap 17 § 2 st ABL.

---

<sup>25</sup> Nerep Erik, Aktiebolagsrättslig analys – Ett tvärsnitt av nyckelfrågor, 2004, s. 548 ff.

<sup>26</sup> Se 25 kap 18 § 3 st ABL

<sup>27</sup> Prop. 2000/01:150 s. 99

<sup>28</sup> Löfgren Kent, Kornfeld Martin, Personligt ansvar – vid likvidationsplikt, olovlig vinstutdelning, företrädaransvar m.m., uppl. 3, 2002

För det andra upphör ansvaret då en *kontrollbalansräkning med ett eget kapital lika stort som det registrerade aktiekapitalet framlagts* på en bolagsstämma. Kontrollbalansräkningen måste ha granskats av revisor utan anmärkning.

För det tredje avbryts ansvaret då antingen bolagsstämman, allmän domstol eller bolagsverket *beslutat om likvidation*.

Så fort någon av dessa åtgärder vidtagits upphör således det personliga betalningsansvaret för eventuella *nya uppkomna förpliktelser* för bolaget. Ansvar för tidigare förpliktelser kvarstår dock i samtliga fall fortfarande.<sup>29</sup>

Praxis kring det personliga ansvaret är omfattande. Det finns ett relativt stort antal prejudicerande domar från Högsta Domstolen och en omfattande praxis från underrätterna.<sup>30</sup> Praxis visar att det är ett strängt ansvar som åvilar företrädarna.

I NJA 1988 s. 620 framgår att styrelsen inte kan förhålla sig passiv tills den fått faktisk kunskap om att en kritisk gräns (med avseende på aktiekapitalet) inträtt. Åtgärder måste vidtas redan när styrelsen har kännedom om att bolagets ekonomi har försämrats och misstanke finns om att aktiekapitalet har gått ner till den kritiska gränsen (halva aktiekapitalet). Det faktum att ett bolag inte är på obestånd utan de facto kan betala förfallna skulder är utan betydelse. Av NJA 2005 s 792 framgår att även ett formaliafel leder till personligt ansvar (en upprättad kontrollbalansräkning hade inte granskats av bolagets revisor).

*Faktisk kapitalbrist* måste som ovan nämns ha förelegat vid den aktuella tidpunkten. Befarad kapitalbrist leder således inte till krav på att upprätta kontrollbalansräkning. I praktiken innebär detta att ansvar endast uppkommer om fordringsägare kan visa att kapitalbrist rent faktiskt förekommit. Svårigheten för en borgenär skall emellertid inte överdrivas.

Högsta Domstolen har i NJA 1988 s 620 och NJA 1993 s 484 ansett att fordringsägaren åtnjuter en viss bevislättning i förhållande till normala beviskrav i tvistemål. Skälet för detta är att det onekligen är enklare för bolagets företrädare som har all information om

---

<sup>29</sup> Prop. 2000/01:150, s. 102

<sup>30</sup> Företag i kris redogör för 14 domar från Högsta Domstolen (7 av dessa ledde till personligt ansvar) och 81 domar från Hovrätterna (50 av dessa ledde till personligt ansvar)

bolaget att förebringa utredning om bolagets ekonomiska ställning. I själva verket torde regelns innebörd vara mindre lyckad gentemot företrädarna, som tar stor personlig risk om de inte vid misstanke om befarad kapitalbrist underlåter att upprätta kontrollbalansräkning, eftersom ansvaret uppstår på det subjektiva planet när misstanke bör föreligga. Skulle kontrollbalansräkningen utvisa att kapitalbristen inte endast är befarad utan reell måste åtgärderna börja vidtas. I praktiken betyder detta givetvis att ett bolag som befinner sig i problem i själva verket inte kan nöja sig med att upprätta en kontrollbalansräkning, även om en sådan utvisar att den kritiska gränsen inte passerats. Situationen kan självklart snabbt förvärras med resultat att den kritiska gränsen passeras.

Från den talrika underrättspraxis som föreligger hänvisas till rättsfallsgenomgången i boken *Företag i kris*.

Ovan har nämnts att ett bolag som till punkt och pricka följer ABL:s regler erhåller en rådfragsfrist. Som längst kan den uppgå till tolv månader. Under denna tid skall bolaget ges tid att vidta åtgärder så att aktiekapitalet till fullo återställs. Om så inte kan ske är tanken givetvis att bolaget skall likvideras *innan* aktiekapitalet är helt förbrukat. Skulle dock någon sköta formalia korrekt, men de facto inte vidta några åtgärder alls för att återställa aktiekapitalet, är uppfattningen den att personligt ansvar trots detta inte kan göras gällande under tidsfristen. Det får dock hållas för osannolikt att ett sådant förfarande skulle sättas i system. Är det fråga om att upprätta skenhandlingar vid kontrollstämma, där rekonstruktionsförslag endast framläggs i syfte att vilseleda torde personligt ansvar kunna förekomma ändå. I grava fall torde det även kunna leda till ansvar enligt brottsbalkens borgenärsbrottsregler, till exempel vårdslöshet mot borgenärer.

Det stora flertalet tvister av detta slag torde i regel lösas genom förlikning både före, under och efter prövning av ärendet inlett.

## 2.5 **Andra fall av skadeståndsansvar enligt ABL**

Det finns ytterligare ett par fall av ansvar som kort bör nämnas. Det är fråga om personligt ansvar för försummelse att insända årsredovisning och revisionsberättelse till Bolagsverket. Om det inte skett innan 15 månader från räkenskapsårets utgång uppstår personligt ansvar för styrelsen för förpliktelse efter den tidpunkten.

En värdeöverföring i strid med ABL:s kapitalskyddsregler (en förtäckt utdelning) leder till att en mottagare av sådan värdeöverföring måste återbära värdet. Medansvar för detta

föreligger för företrädare som medverkat till att värdeöverföringen kommit till stånd. Här kan noteras att skatterättens definition och ABL:s definition inte fullständigt överensstämmer. Det kan således vara fråga om en skatterättslig förtäckt utdelning utan att den strider emot kapitalskyddsreglerna. Detta förutsätter emellertid att hela det redovisade aktiekapitalet är intakt varvid bolagets borgenärs situation inte försämrats.

Skulle värdeöverföringen leda till kapitalbrist under den kritiska punkten skall förfarandet enligt 25 kapitlet ABL inledas.

## 2.6      **Ansvarsgenombrott**

Ett av de mer sällsynta undantagen från huvudregeln i 1 kap 3 § ABL är ansvarsgenombrott. Som tidigare nämnts finns inget uttryckligt lagstöd för denna företeelse. Med begreppet ansvarsgenombrott avses att bolagets borgenärer kan göra sina fordringar gällande hos delägare utan lagfäst regel. Frågan har många gånger varit föremål för rättslig diskussion och ur det mest grundläggande rättsfallet, NJA 1947 s 647 (Dammbolaget), har Rodhe återfunnit tre rekvisit som tillsammans kan motivera ett ansvarsgenombrott:

- bolaget har inget självständigt affärsmässigt syfte
- bolaget har ingen självständig förvaltning
- bolaget var underkapitaliserat i förhållande till den verksamhet det skulle bedriva

I det nämnda rättsfallet dömde Högsta domstolen dammbolagets delägare att ersätta den uppkomna skadan med motiveringen, att dammbolaget utgjort allenast ett kraftverksägarnas gemensamma verkställighetsorgan för handhavandet av vattenhushållningen vid dammen och ej utövat någon självständig verksamhet. Med hänsyn härtill och till «omständigheterna i övrigt» kunde delägarna ej undgå att ersätta skadan.

### 2.6.1      ***Sammanfattning avseende ansvar enligt aktiebolagslagen***

Det i praktiken viktigaste associationsrättsliga ansvaret följer av bestämmelserna om upprättande av kontrollbalansräkning, kontrollstämma samt ansökan om likvidation.

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 är att finna en rimlig balans mellan bolagets intresse av att få en frist att lösa problemen samt borgenärernas intresse att få betalt.

Förenklat kan alltså sägas, att avsaknaden av personligt ansvar för ett bolags förpliktelser i princip *förutsätter att ett bolag med marginal kan infria sina förpliktelser*. Bolaget måste hela tiden bevara sitt egna kapital, aktiekapitalet, som en buffert. Enbart det förhållandet att den marginalen minskar, genom att aktiekapitalet går ner till halva värdet, leder till att krav på åtgärder skall ske. Vidtas inte sådana åtgärder kan ansvarsgenombrott förekomma. Ett aktiebolag som fortsätter att driva verksamheten trots att aktiekapitalet är uttraderat leder inte till att ägaren eller företrädaren kommer i åtnjutande av bolagsformens fördel. Återigen kan framhållas, att föreligger negativt kapital uppstår i normalfallet en obeståndssituation varvid bolaget bör sättas i konkurs. Företrädaren kan göras ansvarig för vårdslöshet mot borgenärer.

Reglerna är praktiska och effektiva. Uttalanden i offentliga utredningar angående svårigheterna att påföra ansvar för obetalda skatter enligt associationsrättsliga regler synes felaktiga. Det är i själva verket oftast det allmänna som fört de processer som finns på området.

Det kan till och med ifrågasättas om reglerna i själva verket är alltför effektiva i den meningen att ytterst få bolagsföreträdare i krisbolag synes följa regleringen (någon kontrollbalansräkning upprättas inte) varvid personligt ansvar mycket ofta inträder för företrädarna. Förmodligen skulle lagstiftaren önska att regleringen följdes även om det skulle leda till att borgenärerna inte skulle kunna kräva företrädarna på personligt ansvar.

## 2.7      **Ansvar till följd av brott**

I svensk allmän skadeståndsrätt ersätts så kallad ren förmögenhetsskada endast om brott blivit begånget.<sup>31</sup> Detta regleras i skadeståndslagen 2 kapitlet 2 §.

Som ovan visats i avsnitt 2.2.1 fann Högsta domstolen i NJA 1957 s 757 och 761 att det dåtida brottet mot kravet att redovisa innehållen skatt, begånget av ett bolags företrädare, inte automatiskt medförde skadeståndsansvar. Skälet för Högsta domstolen var att ”det

---

<sup>31</sup> ”Skadeståndsrätt”, Hellner och Radetzki, Jure förlag 7 uppl s 67 ff

fanns utförliga föreskrifter” för hur en sådan försummelse skulle beloppsbestämmas, debiteras och indrivnas. Mot bakgrund av att dessa utförliga föreskrifter inte reglerade personligt ansvar för företrädare, fann Högsta domstolen att något sådant ansvar inte på allmän grund kunde föreligga.

Förekomsten av dessa rättsfall får sägas ha varit det avgörande skälet till att lagstiftaren tog det systemfrämmande steget och införde det personliga företrädaransvaret för skatter. Som ovan diskuterades finns anledning att anta att skadeståndsansvar inte kan ha varit uteslutet på associationsrättslig eller allmän grund om staten kunnat påvisa orsakssamband mellan företrädarens culpösa handlande och statens skada. De prejudicerande målen visade endast att enbart brottet att underlåta att redovisa innehållen skatt inte kunde medföra skadeståndsansvar.

I NJA 2003 s 390 fann Högsta domstolen att den som dömts för skattebrott inte kunde vara ansvarig enligt 2 kapitlet 2 § Skadeståndslagen för ren förmögenhetsskada. Högsta domstolen förde intressant nog en utförlig diskussion, som visar att prejudikatsvärdet av 1957 års mål måste anses begränsat. Det avgörande skälet till utgången av 2003 års mål får anses vara det företrädaransvar som införts i SBL. Högsta domstolen fann att det knappast fanns möjlighet att utöver SBL:s bestämmelse kunna tillämpa allmänna skadeståndsrättsliga principer.

Domskälerna har av vissa bedömare tolkats som att ansvar enligt 25 kapitlet ABL inte heller skulle kunna göras gällande (se ovan). Högsta Domstolen angav nämligen ordagrant ”dagens regler om företrädaransvar uttömmande reglerar möjligheterna att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige”. Det förefaller dock osannolikt att Högsta Domstolen i ett mål om allmänt skadeståndsansvar skulle uttala sig om ABL:s regler i 25 kapitlet, som inte är utformade som skadeståndsregler utan som regler om personligt ansvar.

Utan att det närmare prövades kan emellertid slutsatsen dras av att skadeståndsansvar för skatteskulder inte heller kan aktualiseras om en företrädare skulle dömas för borgenärsbrott, t.ex. brottet vårdslöshet mot borgenärer.<sup>32</sup> Ovan har visats att det inte torde vara möjligt att påföra personligt ansvar enligt 25 kapitlet ABL för den företrädare som genom regeluppfyllande ges tidsfristen om maximalt 12 månader trots att denne inte vidtar några som helst åtgärder för att återställa ett helt förbrukat aktiekapital. Ett sådant

---

<sup>32</sup> Se Hovrättens domskäl i målet.

handlande är i grava fall brottsligt. Skulle det vara fråga om vårdslöshet mot det allmänna genom att stora skatteskulder uppstår finns alltså mycket som talar för att skadeståndsansvar ej kan påföras.

Det kan med rätta ifrågasättas om det är en lämplig ordning att en person som begått skattebrott eller borgenärsbrott inte är ansvarig för den förmögenhetsskada hon eller han tillfogar samhället med avseende på skatter. En förändring av lagreglerna så att sådant ansvar kan påföras vid brott vore rimlig

## 2.8 Sammanfattande analys

Det mest omfattande ansvaret för bolagsföreträdare för förpliktelser är ansvaret för bolagets skatter enligt SBL, *företrädaransvar enligt SBL*.

För att undgå detta ansvar måste en företrädare redan innan en skatt förfaller till betalning vidtar sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Detta betyder att bolaget skall försättas i konkurs, eller betalningsinställelse skall äga rum. I vissa särpräglade fall kan ansvar undgås trots att avvecklingsåtgärder inte vidtagits. Bedömningen är emellertid sträng.

Att företrädaren igångsatt förfarandet enligt 25 kapitlet ABL, och därigenom kommit i åtnjutande av tidsfristen som är tänkt att ge en chans åt ett bolag att kunna lösa de ekonomiska problemen, fritar inte företrädaren för ansvar enligt SBL.

Det i praktiken viktigaste associationsrättsliga ansvaret följer alltså av bestämmelserna i 25 kapitlet ABL om upprättande av kontrollbalansräkning, kontrollstämma samt ansökan om likvidation vid kapitalbrist. Ansvaret är inte formulerat som ett skadeståndsansvar utan som ett personligt ansvar för bolagets företrädare under vissa förutsättningar. Det är således befogat att benämna ansvaret *företrädaransvar enligt ABL*.

Detta ansvar kan av det offentliga utkrävas med avseende på skatteskulder. Det offentliga kan således välja mellan att använda företrädaransvaret enligt SBL eller företrädaransvaret enligt ABL.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Företag i kris s 68.

Det är vidare felaktigt, som ofta påstås, att ett det skulle vara mycket svårt för det allmänna att kunna utkräva ansvar av företrädare för aktiebolag för skatteskulder.

Däremot är det självklart så att det är bekvämare för Skatteverket att utkräva ansvar enligt SBL, eftersom ansvaret enligt det regelverket ger det allmänna vissa processuella lättnader. Skatteverket behöver inte visa att någon kontrollbalansräkning inte upprättats vid erforderlig tidpunkt som framlagts på kontrollstämma. Den intresseavvägning som sker mellan bolagets intresse att få en tidsfrist att lösa sina problem och borgenärernas intresse att få betalt gäller inte heller skatter. Skatteverket behöver enbart visa att avvecklingsåtgärder inte vidtagits, sådana avvecklingsåtgärder som alltså lagstiftaren vid regleringen enligt ABL ansett bolaget kunna få en viss inte helt kort frist att lösa.

Det kan dock ur ett rimlighets- och effektivitetsperspektiv ifrågasättas att ett dubbelt ansvar för skatteskulder förekommer för företrädare (SBL och ABL), samt det förhållandet att staten som ändå besitter de absolut största maktmedlen på området har ett försteg gentemot samtliga andra borgenärer.

Vidare kan noteras att ansvaret uppstår vid olika tidpunkter och enligt annorlunda bedömningsgrunder. Det betyder att många gånger torde ett ansvar föreligga enligt båda regelverken samtidigt, men också att i många situationer kan ett ansvar förekomma enligt ABL men inte SBL och omvänt.

ABL kräver inte omedelbara avvecklingsåtgärder men däremot att kontrollbalansräkning upprättas i god tid, granskas av revisor samt kontrollstämma hålls. SBL kräver inte några av dessa åtgärder utan kräver istället omedelbar avveckling.

Till denna bild skall också läggas att om ett bolag är på obestånd som inte sätts i konkurs kan leda till att företrädaren fälls för vårdslöshet mot borgenärer.

Detta sammantaget skapas en mycket komplex och svårförståelig bild av ansvaret. En person kan således till punkt och pricka följa det noggrant detaljerade regelverket i ABL i syfte att undvika det personliga ansvaret men ändå drabbas av företrädaransvaret för skatter enligt SBL. På samma sätt kan det tyckas synnerligen märkligt (eller kanske till och med än märkligare) att en person genom aktiva åtgärder ser till att undvika företrädaransvaret enligt SBL istället drabbas av personligt betalningsansvar för skatter enligt ABL.

SBL:s företrädaransvars reglering motverkar även kraftigt det syfte som ABL:s företrädaransvar ger uttryck för vilket med fog kan ifrågasättas.

Slutligen är det mindre tillfredställande att Högsta Domstolen hållit fast vid äldre praxis som innebär att skadeståndsskyldighet till följd av skattebrott inte föreligger enligt skadeståndslagen till följd av att särskilt företrädaransvar föreligger. Inte heller andra borgenärsbrott med avseende på skatter torde leda till skadeståndsansvar enligt SKL.

Ett systematiskt utformat system bör inte innebära att en person som begår brott behandlas gynnsammare än den som försöker rädda sitt företag.

Det är vidare rimligt att ett personligt skadeståndsansvar för skatter grundas på en avvägning mellan intresset av att ge ett bolag visst rådrum att lösa sina problem och det allmännas intresse som borgenär.

Utvecklingen har gått emot en slags neutralitetstanke, att staten som borgenär inte ska ha en bättre ställning än andra borgenärer. Vidare är jämförelsen mellan staten och till exempel banker som fordringshavare missvisande på så sätt, att en bank faktiskt tillför kapital till företaget vilket staten inte gör. Staten tar en del av det mervärde som företaget skapar, en del av vinsten. Det är inte orimligt att staten därför skall bära en viss affärsmässig risk.

Vidare har insikten om att en välfungerande samhällsekonomi som befrämjar risktagande är bra i sig ökat. Rimligen bör ett företag ges ett visst rådrum att lösa sina problem innan avveckling med värdeförstöring måste ske.

Slutligen kan framhållas den fördelen för det allmänna med avseende på ansvaret enligt ABL, att företrädaren inte behöver ha haft ett väsentligt ägarintresse, vilket krävs enligt SBL för det fall att legal företrädare saknas eller bulvanförhållande föreligger.

### 3 DEN NORSKA REGLERINGEN

#### 3.1 Inledning

Det följande avsnittet bygger på en rättsutredning utförd av den norska advokatbyrån SIMONSEN.

#### 3.2 Sanktioner och ansvar med avseende på skatter

##### 3.2.1 *Mervärdesskatt*

Inledningsvis kan framhållas att det straffrättsliga ansvaret i princip ser likadant ut som i Sverige. Straffrättsligt ansvar föreligger för bolagsföreträdare som uppsåtligen deklarerar felaktigt med resultat att lägre mervärdesskatt påförs. Straff kan också påföras den som underlåter att deklarerera, deklarerar fel eller hanterar mervärdesskatteredovisningen fel.

Underlåtenhet att betala in påförd mervärdesskatt är inte straffbart (straffet togs bort 1983). Ansvar för skatten kan påföras företrädaren enligt skadeståndsrättsliga principer, se nedan avsnitt 3.2.4.

##### 3.2.2 *Arbetsgivaravgifter*

Straffrättsligt ansvar åvilar den företrädare som underlåter att deklarerera, eller den som deklarerar fel.

Underlåtenhet att betala är inte straffbart. Ansvar för skatten kan påföras företrädaren enligt skadeståndsrättsliga principer, se nedan avsnitt 3.2.4.

##### 3.2.3 *Källskatter på anställdas lön*

Det är enligt norsk rätt straffbart att inte leverera in anställdas källskatt, om sådan dragits av. Enligt den norska regleringen skall samtidigt med löneutbetalning insättning ske på bolagets skattekonto.

##### 3.2.4 *Företrädarens ansvar för skatteskulder i bolaget*

Något särskilt ansvar föreligger inte för skatteskulder. Allmänt skadeståndsansvar, eller skadeståndsansvar enligt norska aktiebolagslagen tillämpas.

I viss särställning står ansvaret för att dra av källskatter för anställdas löneskatter. I norsk praxis ansvarar den som har ett straffrättsligt ansvar för sådant avdrag även civilrättsligt för detsamma. Har någon begått annat skattebrott kan det också föranleda civilrättsligt ansvar. Detta skiljer sig således från det svenska rättsläget, som innebär att civilrättsligt ansvar för skada vållad genom olika typer av skattebrott saknas.

För att ansvar skall kunna påföras företrädare enligt aktiebolagslagen eller enligt skadeståndslagen krävs att företrädaren skadat någon genom uppsåtligt handlande eller genom grov vårdslöshet.

Enligt praxis anses det normalt vara ansvarsgrundande att låta bli att betala skatter i tid. Det anses att ett bolag skall ha sådan överblick över sina skyldigheter att betala skatter i tid att underlåta att göra detta innebär sådan vårdslöshet som krävs för ansvar.

Det finns dock situationer när ansvar inte påförs. Exempelvis anses en företrädare inte vara ansvarig när denne förlitat sig på förväntade inbetalningar, som dock till följd av oförutsedda händelser inte skett och därmed skapat likviditetsbrist.

En viss tidsfrist tillerkänns även företrädaren som har möjlighet att under en tid driva verksamheten vidare i syfte att rädda företaget. Först när det står klart att det inte längre finns någon realistisk chans att få företaget på fötter igen måste företrädaren sätta bolaget i konkurs eller vidta motsvarande åtgärder för att trygga borgenärernas rätt.

Det synes därmed som det norska ansvaret för skatter är betydligt mindre strikt än det svenska ansvaret enligt SBL eftersom tid ges att försöka rädda företaget, men däremot striktare än det svenska ansvaret enligt ABL eftersom tidsfristen slutar löpa vid den tidpunkt företaget inte längre går att rädda.

### 3.3 **Praxis**

#### 3.3.1 *Ansvar för skatt befanns föreligga*

##### 3.3.1.1 RT 1980 s. 1452

A var styrelseordförande och ”ansvarlig leder” i bolaget X. Efter att bolaget drabbades av oförutsedda och omedelbara ekonomiska problem underlät A att helt och hållet inbetala

mervärdesskatt samt särskild investeringsavgift under ett halvårs tid fram tills dess att bolaget gick i konkurs. Under samma period hade A även underlåtit att inbetala en del av den aktuella preliminärskatten för de löneutbetalningar som bolaget gjort till sina anställda, allt till ett sammanlagt värde av cirka 400 000 Nkr.

A hävdade att han först i slutet av den aktuella perioden, på grund av en schism med räkenskapsföraren, fick reda på bolagets kritiska ekonomiska ställning och därför inte agerat. Høyesterett anförde att detta förhållande visserligen kan ha medfört att A inte hade en tillräcklig överblick av bolagets ekonomiska ställning. Dock var A enligt egen uppgift på det klara med vilka belopp som skulle inbetalas vad det gäller moms, investeringsavgift och preliminärskatt och som trots det förblev obetalda.

Enligt Høyesteretts bedömning var A:s underlåtenhet av allvarlig natur och han dömdes till fängelse för åsidosättande av bolagets avgifts- och skatteförpliktelser. Høyesterett betonade att verksamheten pågått i cirka ett halvt år från och med det att problemen uppdagats.

Civilrättslig förpliktelse för A förelåg till följd av det straffrättsliga ansvaret som vid den tidpunkten förelåg. Idag saknas straffrättsligt ansvar för underlåtenhet att betala mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Uppfattningen torde vara att A:s underlåtenhet hade föranlett ansvar enligt aktiebolagslagen.

### 3.3.1.2 RT 1992 s. 236

A avvecklade år 1980 det aktieselskap (nedan kallat bolaget) där han själv var ensam aktieägare tillika styrelseordförande. Bolagets tillgångar och skulder överfördes till en enskild firma innehavd av A.

Året innan avvecklingen inleddes en granskning av bokföringen i bolaget vilket ledde till att ett avgiftskrav på bolaget för obetald mervärdesskatt framlades år 1983. Då bolaget vid denna tidpunkt var avvecklat drevs kravet dock aldrig in. På grund av kraven gällande mervärdesskatt genomfördes en eftertaxering av bolaget för åren 1975 till 1978. Besked om ändring av taxeringen framlades 1986 och innebar att bolaget ålades en skatteskuld på 610 016 Nkr.

Høyesterett prøvade frågan om A skall anses som personligt ansvarig för bolagets skattekrav

Høyesterett gjorde följande bedömning. A har önskat bedriva samma verksamhet i sin enskilda firma som han gjorde i bolaget. A har vitsordat att avvecklingen inte skett enligt aksjelovens formella regler men hävdad att innebörden reellt sett blivit densamma. Domstolens bedömning är dock att så inte skett. Genom att överta bolagets tillgångar och skulder har kontinuitet mellan bolaget och A:s enskilda firma uppstått.

Då A fortsatt bolagets verksamhet i personlig firma utan att göra en korrekt avveckling av bolaget enligt aksjelovens regler skall han därigenom bli ansvarig för bolagets samtliga obetalda krav oavsett vad han själv föreställt sig om ansvaret.

### 3.3.1.3 RT 1992 s. 813

A hade som företrädare för ett aktieselskap under en period på ett och ett halvt år underlåtit att inbetala preliminärskatt beräknat på nettolöneunderlaget för sina anställda. Ej heller hade A uppfyllt skattebetalningslovens 12 § om inlämnande av uppgift rörande gjorda avdrag för skatt och sociala avgifter för sina anställda till skattemyndigheten. Förklaringen var bl.a. att A haft personliga problem.

Dock hade A enligt ligningslagen 6-2 § insänt årlig uppgift över hur mycket lön som sammanlagt utbetalades till de anställda i bolaget under den aktuella perioden.

A dömdes i Herredsretten för överträdelse av Lov 21. November 1952 nr. 2 om betalning og innkrevning av skatt 51 § nr. 1. till fängelse i 21 dagar samt villkorligt fängelse i 24 dagar.

Dessutom skulle A personligen återbetala den underlåtna preliminärskatten på 577 200 Nkr.

### 3.3.1.4 RT 1992 s. 1261

A dömdes i Herredsretten för överträdelse av Lov 21. November 1952 nr. 2 om betalning og innkrevning av skatt 51 § nr. 1 till ett kortare fängelsestraff då han till

skattemyndigheten inte inbetalt preliminärskatt för de nettolöneutbetalningar han varit i stånd att genomföra.

Dessutom ålades A ett civilrättsligt skadeståndsansvar på 199 884 Nkr för den uteblivna preliminärskatten.

### 3.3.2 *Ansvar för skatt ansågs inte föreligga*

#### 3.3.2.1 RT 1992 s. 93

Bolaget X hade vid två tillfällen innan bolagets konkurs underlåtit att inbetala preliminärskatt på genomförda löneutbetalningar till bolagets anställda.

Fråga i Høyesterett blev om styrelseordförandens agerande varit grovt oaktsamt då han inte kontrollerat om preliminärskatteinbetalningar genomförts och därmed ådragit sig personligt ansvar för förpliktelsen.

Enligt domstolens bedömning bör en styrelseordförande i viss utsträckning generellt sett kunna förlita sig på att preliminärskatteinbetalningar genomförs av den del av bolaget som är satt till att sköta denna uppgift, vilken styrelseordföranden i det här fallet stod helt utanför.

Generell betydelse för en styrelseordförandes ansvar har även eventuella upplysningar om att preliminärskatteinbetalningar skett eller inte.

I det här fallet var det klarlagt att styrelseordföranden kände till att bolaget hade dålig ekonomi. Dessutom var det klarlagt att samtliga upplysningar gällande inbetald preliminärskatt funnits tillgängliga för honom. Då han själv var utbildad företagsekonom torde han också ha vetat vilka regler som gällde rörande preliminärskattsinbetalningar.

Dock anser domstolen att dessa fakta i kombination med att de underlåtna inbetalningarna enbart härrör sig till två tillfällen *inte* kan vara tillräckligt för att bedöma ordföranden som grovt oaktsam. A påfördes ej personligt ansvar för det uppkomna skattekravet.

## 4 DEN DANSKA REGLERINGEN

### 4.1 Inledning

Det följande avsnittet bygger på en rättsutredning utförd av den danska advokatbyrå Rönne & Lundgren

### 4.2 Straffrättsligt ansvar

Ansvar föreligger först och främst för skattebrott i form av felaktiga deklARATIONER m.m., precis som i Sverige och Norge.

I Danmark är det dock fortfarande kriminaliserat för en företrädare att underlåta att inbetala skatter, om detta sker uppsåtligt eller grovt oaktsamt "uforsvarligt". Vanligen utgår böter som uppgår till samma belopp som det ej inbetalade skattebeloppet.

### 4.3 Personligt ansvar för företrädare

De danska domstolarna har tillämpat "almindelige erstatningsregler" på området och lagt ansvar på bolagsföreträdare för ej inbetalda skatter. Ansvaret åvilar alla personer som har haft reell kontroll över bolaget. Det finns till och med exempel på att en bank såsom borgenär ålagts ansvar.

Det finns många avgöranden från danska domstolar vad gäller företrädaransvar och rättsläget kan anses tämligen klart.

Det skall vara fråga om något som kan jämföras med grov oaktsamhet, såsom det uppfattas i Sverige. Den danska terminologin är "uforsvarligt".

Det anses att företrädare är grovt oaktsamma om bolaget inte sätts i konkurs eller ställer in betalningarna vid den tidpunkt företrädarna bort inse att företaget inte längre kan räddas. Ansvar påförs inte om företrädaren haft rimlig anledning anta att pågående förhandlingar om bl.a. kapitaltillskott skulle kunna rädda verksamheten från sammanbrott.

En skillnad föreligger med avseende på styrelsen och VD. En VD kan undgå ansvar om denne påtalar för styrelsen att likviditetsbrist föreligger och att skatt ej kan betalas. Styrelsen kan undgå ansvar om den ser till att bolagsstämma hålles senast sex månader

efter att halva aktiekapitalet är förbrukat (motsvarande svensk kontrollstämma), och om bolaget inte går att rädda, ansökan om likvidation inges.

Regleringen är därmed lik den norska i det avseendet att företrädaren ges ett visst rådrum att försöka rädda företaget innan det personliga ansvaret uppstår. Samtidigt är regleringen mycket lik den svenska regleringen för personligt ansvar enligt ABL.

Ett exempel är att en advokat som var motsvarigheten till boudredare i en ”betalningsstandsning” blev ansvarig för boets skatter. Rättsfiguren innebär att en verksamhet kan hålla inne betalningar till olika borgenärer under en tremånadersperiod. Denna period kan förlängas till högst ett år. Advokaten borde ha insett att möjligheten att lösa verksamhetens ekonomiska problem med ”betalningsstandsning” inte fanns och att konkurs skulle följa. Av den anledningen blev advokaten, ”företrädaren”, personligt betalningsskyldig.

Ett ledande rättsfall från Högesteret som illustrerar frågan är Satair Holding. Satair Holding (A bolaget) vs. ApS 16.02.92 Hilleroed under konkurs (B bolaget), dom avkunnad 21/1 1997)

Ett så kallat skalbolag, X, till hundra procent ägt av bolaget A, avyttrades till bolaget B. Transaktionen genomfördes på ett olovligt sätt då B betalade för X med dess egna medel. En tid efter försäljningen framställde skattemyndigheten ett större skattekrav på bolaget X, vilket härrörde sig från tiden då bolaget var i A:s ägo. X försattes sedermera i konkurs.

Fråga var om A enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler var skadeståndsskyldigt för det uppkomna skattekravet gentemot X.

Enligt domstolens samlade bedömning har A:s enda syfte med försäljningen av X varit att undkomma det latent skattekrav som åvilade bolaget och som skulle förfalla till betalning under nästkommande år. En försäljning av bolaget har således inte haft karaktär av en normal affärsmässig disposition.

A borde under alla omständigheter ha insett att vid en försäljning av ett skalbolag, vars enda tillgångar är pengar eller liknande, finns det alltid en risk för att köpesumman blir betald med bolagets egna medel vilket i sin tur skulle kunna öka risken för skattemyndigheten att inte få betalt för sin aktuella fordran.

Med anledning av detta borde A bolaget haft särskild anledning att vara uppmärksam på att skattemyndighetens intressen inte skulle åsidosättas vid försäljningen, något som man inte levt upp till.

Sammantaget fann domstolen därför att A bolaget på ett oförsvarligt sätt åsidosatt skattemyndighetens intressen vid försäljningen och att A var ersättningsskyldig för det skattekrav som åvilat X.

Det finns vidare speciella lagregler för skalbolag ("överskudsselkaber"), selskabsskatteloven 33 A§. Den som förvärvar ett skalbolag kan åläggas att svara för bolagets inkomstskatt vid överlåtelsepunkten, om förvärvssumman kan uppfattas utgöra ett "överpris". Någon begränsning av ansvaret till visst belopp finns inte. Även en rådgivare kan åläggas samma ansvar.

Ett antal villkor skall vara uppfyllda:

- Misslyckat indrivningsförsök skall ha skett hos bolaget
- Förvärvaren skall vara i ond tro avseende "överpris"
- Förvärvaren skall ha förvärvat mer än 10 % av aktierna
- Det skall vid överlåtelsepunkten inte ha förelegat någon ekonomisk risk i bolaget till följd av dess bedrivna verksamhet

Är rekvisiten uppfyllda kan sägas att ansvaret är strikt. Det sker ingen culpabedömning. Det går att undvika det speciella ansvaret genom ansökan hos skattemyndigheten.

## **5 DEN FINSKA REGLERINGEN**

### **5.1 Inledning**

Det följande avsnittet bygger på en rättsutredning utförd av den finska advokatbyrån Krogerus.

## 5.2 **Straffansvar**

Enligt kapitel 29 paragraf 4 i den finska strafflagen kan den som för att skaffa sig själv eller någon annan ekonomisk vinst eller av någon annan orsak än betalningsoförmåga underlåter att betala bl.a. mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift göra sig skyldig till skatteförseelse.

Enlig rättspraxis anses betalningsförsummelsen inte ha orsakats av betalningsoförmåga, om aktiebolaget har fortsatt dess affärsverksamhet och betalat andra borgenärsfordringar. Uppfattningen är att ansvaret är mer eller mindre automatiskt. En viktig skillnad synes vara att ansvaret i Finland torde uppstå under förutsättning att andra borgenärer får betalt, till men för staten.

De som kan anses göra sig skyldiga till skatteförseelse är vanligtvis både styrelseledamöter och verkställande direktören. Enligt rättspraxis kan undantagsvis också en annan person göra sig skyldig till skatteförseelse såsom t.ex. en aktieägare, som i verkligheten utövar bestämmanderätt i aktiebolaget.

Enligt rättspraxis uppfylls rekvisitet för skatteförseelse när avgifter inte betalas i tid och ordning. Något särskilt vinstsyfte behöver inte visas. En person, som är styrelseledamot eller verkställande direktör när betalningen försummas, anses i praktiken alltid göra sig skyldig till skatteförseelse.

Straffet för skatteförseelse är böter.

## 5.3 **Civilrättsligt ansvar till följd av brott**

Skatteförseelse kan enligt kapitel 2 paragraf 1 i skadeståndslagen (enligt vilken den som uppsåtligen eller av vållande förorsakar en annan skada skall ersätta den, såvida icke annat följer av vad som föreskrivs i den lagen) också leda till skadestånd som grundar sig på brott.

Detta innebär att gärningspersonen måste ersätta staten för skadan som orsakats genom brottet, om obetalda avgifter inte lyckas indrivs av aktiebolaget, vilket ofta är fallet i samband med skatteförseelse.

Skadeståndskyldigheten är solidarisk, men själva skadeståndets belopp kan variera mellan personerna. Så sker ifall betalningsförsummelsen fortgår under en längre period, men personen fungerar som verkställande direktör endast under en del av denna period. Skadestånd kan yrkas både av allmänna åklagaren eller av statens representant.

Endast om det kan visas att styrelseledamoten eller verkställande direktören har hindrats från att få kännedom om aktiebolagets bokföring eller betalningsprestationer, kan denna person inte anses ha skaffat sig eller någon annan ekonomiskt vinst, och kan därför inte heller bli straffad för skatteförseelse.

I speciellt grova fall kan betalningsförsummelsen anses uppfylla rekvisitet för skattebedrägeri men vanligen är det inte fråga om situationer där betalning av avgifter försummas på grund av att de begränsade finansiella medlen används till att fortsätta verksamheten.

Den finska skadeståndslagen har således tolkats på ett annat sätt än den svenska.

#### 5.4 **Civilrättsligt ansvar enligt aktiebolagslagen**

Enligt aktiebolagslagens kapitel 22 paragraf 1 skall en styrelseledamot och verkställande direktören ersätta skada som de i sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet har orsakat aktiebolaget. Det krävs även att styrelseledamoten eller verkställande direktören inte främjat omsorgsfullt aktiebolagets intressen.

Enligt aktiebolagslagens kapitel 22 paragraf 1 en styrelseledamot och verkställande direktören kan också vara skyldig att ersätta skada han/hon orsakar en aktieägare eller en tredje person, men endast om skada har orsakats genom att överträda aktiebolagslagen eller bolagsordningen. I princip är betalningsförsummelse av mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift en sådan gärning som inte överträder aktiebolagslagen eller bolagsordningen och därför uppkommer direkt ersättningsskyldighet gentemot staten på grund av betalningsförsummelse av mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift vanligtvis inte.

Bolaget kan i samband med betalningsförsummelse av mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift lida skada, om skatteförhöjning eller dröjsmålsränta påförs pga. försummelsen. Om avgifter har betalats försenat, men ingen skatteförhöjning eller dröjsmålsränta påförs på grund av detta, har aktiebolaget inte lidit någon skada.

Om styrelsen besluter att inte betala mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift och aktiebolaget på grund av detta lider skada kan styrelsen anses ha orsakat skada för aktiebolaget. Om verkställande direktören verkställer styrelsens beslut, som orsakar skada till aktiebolaget, kan även verkställande direktören anses ha orsakat skada till aktiebolaget.

Om verkställande direktören själv fattar beslutet att inte betala mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift, är verkställande direktören skyldig att ersätta eventuell skada. Styrelsen är dock skyldig att övervaka verkställande direktörens verksamhet. Om det anses att styrelsen inte har uppfyllt denna övervakningsplikt, kan även styrelsen vara skyldig att ersätta skadan som orsakades av verkställande direktören. Enligt aktiebolagslagen anses styrelsen i allmänhet vara ansvarig för alla skador solidariskt, dvs. en enskild styrelseledamot är skyldig att ersätta skada som en annan styrelseledamot har orsakat. Bara undantagsvis kan en enskild styrelseledamot befrias från ersättningsskyldighet.

Enligt aktiebolagslagens kapitel 22 paragraf 2 kan en aktieägare också vara skyldig att ersätta skadan han/hon orsakar aktiebolaget, en annan aktieägare eller en tredje person, men endast om skadan har orsakats genom att medverka till en överträdelse av aktiebolagslagen eller bolagsordningen. I princip är betalningsförsummelse av mervärdesskatt eller arbetsgivarens socialskyddsavgift en sådan gärning som inte överträder lagen eller bolagsordningen och därför kan en aktieägare vanligtvis inte anses ha orsakat skada för aktiebolaget. Såsom i samband med skatteförseelse, kan dock en aktieägare som i verkligheten utövar bestämmanderätten i aktiebolaget bli skadeståndsskyldig.

Skadestånd kan krävas av aktiebolaget eller av en aktieägare för aktiebolagets del i situationer där en styrelseledamot eller verkställande direktören har orsakat skada. Om en styrelseledamot, verkställande direktören eller en aktieägare har orsakat en tredje person skada genom överträdelse av aktiebolagslagen eller bolagsordningen, kan denna tredje person som lidit skada kräva skadestånd direkt av styrelseledamoten, verkställande direktören eller aktieägaren.

## **6 SAMMANFATTNING AV NORDISK REGLERING**

Det kan konstateras att Danmark och Norge inte har några direkta särregler för ansvar för skatter utan att det fiskala intresset bevakas huvudsakligen genom det

associationsrättsliga ansvaret. I både Danmark och Norge synes uppfattningen vara att systemet är effektivt. Det får anses klarlagt att ett visst rådtrum ges åt företaget att lösa sina problem innan personligt ansvar utkräves. Inom ramen för culpabedömningen tas således hänsyn även till misslyckade försök att rädda företaget.

I Danmark har dock speciella skalbolagsregler kommit att införas, som dock synes grundade på praxis.

I Norge synes vidare uppördssystemet för löner avvika från det svenska, som möjligen innebär att ett företrädaransvar är mindre nödvändigt.

I Finland har utvecklingslinjen varit en annan. Här har det straffrättsliga ansvaret förenats med ansvaret för skatter. Den finska rättstillämpningen gjorde ett annat vägval än den svenska, som ju fann att ett straffrättsligt ansvar inte också ledde till ett ekonomiskt ansvar. Det var ju helt enkelt skälet till att Sverige införde företrädaransvar för skatter.

Det finska ansvaret synes relativt strängt. Det skall dock framhållas att det förefaller som ett visst rådtrum ges en företagsföreträdare innan straffbar gärning, med åtföljande personligt ansvar för skatteskulden, anses uppkomma.