

# Företrädaransvar, plötsligt händer det!

*Eller, proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD*

TERESA SIMON-ALMENDAL\*

## 1. Inledning

I 59 kap. 12–15 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns bestämmelser om företrädaransvar. Genom reglerna kan ställföreträdare för juridiska personer göras solidariskt med bolaget personligt betalningsansvariga för den juridiska personens obetalda skatter. I dessa fall är ställföreträdaren definitionsmässigt att anse som skattskyldig och fordran att anse som skatt. Bestämmelserna tillkom 1967 och motiverades främst av att det inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra företrädare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta ansågs som en allvarlig brist inte minst vad gäller fåmansbolagen.<sup>1</sup> Ansvaret var ursprungligen kopplat till den som hade ett ekonomiskt intresse och en inflytelserik ställning i bolaget,<sup>2</sup> vilket som regel manifesterades i form av ägarandelar och därmed makt och möjlighet att bestämma över bolaget.

För att det ska bli aktuellt att avkräva en ställföreträdare betalningsansvar krävs att skatternas förfallodag har passerats och att ställföreträdaren kan påvisas av grov oaktsamhet eller uppsåtligen ha underlåtit att inbetala skatten. Vid illikviditet är det enda sättet att undgå betalningsansvar att vidta s.k. *verksamma avvecklingsåtgärder* i samtliga borgenärs intressen. Mer konkret innebär detta att bolagsföreträdaren vid betalningssvårigheter senast på skatternas förfallodag måste försätta företaget i konkurs, ställa in samtliga betalningar alternativt ansöka om företagsrekonstruktion.

\* Teresa Simon-Almendal är professor i finansrätt och verksam vid Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, Stockholms universitet.

<sup>1</sup> Se SOU 1965:23 s. 180 f. och 184. Jfr också prop. 1973:163 s. 166.

<sup>2</sup> Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 225.

Regelverket har kritiserats.<sup>3</sup> Det har gjorts gällande att det är konkursdrivande, och frågan har ställts om det är rimligt att företagsledare ska begära bolaget i konkurs eller ansöka om betalningsinställelse för att undslippa personligt betalningsansvar.<sup>4</sup> Företrädaren kan visserligen befrias från betalningsskyldighet, men detta förutsätter att denne kan göra gällande *särskilda skäl* för befrielse. Sådana särskilda skäl kan t.ex. vara graden av inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget, sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga.<sup>5</sup>

Praxis på företrädaransvarsområdet förefaller under lång tid ha stått still. Äldre praxis har till och med så sent som år 2013 bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen i en serie mål.<sup>6</sup> De senaste fyra åren har det dock rört på sig i praxis. Såväl Högsta domstolen som Högsta förvaltningsdomstolen har kommit med domar som har fyllt ut begreppen och rätat ut en del frågetecken på företrädaransvarsområdet. Även om fortfarande mycket återstår att säga och göra på området, så händer det plötsligt saker i rättstillämpningen. I förevarande artikel diskuteras de nya utvecklingslinjerna.<sup>7</sup>

Artikeln tar sin utgångspunkt i min forskningsstudie *Företrädaransvar*,<sup>8</sup> vilken publicerades år 2015 och till vilken jag frekvent hänvisar till här. Jag har dock i förevarande sammanhang byggt ut studien i de delar som jag menar att ny praxis har preciserat och utvecklat rättsläget.<sup>9</sup> Artikeln är disponerad så att det i avsnitt 2 redogörs för de utvecklingslinjer som kan skönjas i rättstillämpningen. I ljuset av nyare praxis diskuteras bl.a. innebörden i ställföreträdarbegreppet och i rekvisitet grov oaktsamhet. Här diskuteras också betydelsen av proportionalitet när det kommer till utkrävande av personligt betalningsansvar. I avsnitt 3 görs en sammanfattande analys och i det avslutande avsnitt 4 pekas på några utestående frågetecken, vilka således ligger

<sup>3</sup> Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 17 f.

<sup>4</sup> Vidare har det gjorts gällande att regelverket strider mot syftet med reglerna för tvångslikvidation vid kapitalbrist i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551) ABL, att det träffar brett och långt utanför sitt ursprungliga syftemål, att det hämmar företagandet samt att det utkrävs enligt en strikt ansvarsmodell med (alltför) små möjligheter till lindring i form av befrielse. Se Persson Österman, Roger & Svernlöv, Carl, *Skatterettsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet*, rapport från Svenskt Näringsliv, oktober 2013, s. 69.

<sup>5</sup> Se NJA 1971 s. 296 I–III, NJA 1972 s. 205, NJA 1973 s. 544 och NJA 1975 s. 480.

<sup>6</sup> Se HFD 2013 ref. 75 I–III.

<sup>7</sup> Artikeln har tidigare publicerats i tidskriften *Skattenytt*. Se *Skattenytt* 2017, s. 631–657.

<sup>8</sup> Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015.

<sup>9</sup> Jag vill i sammanhanget rikta ett varmt tack till allmänna ombudet Anders Bengtsson, Skatteverket, och till professorn i finansrätt Peter Melz, Stockholms universitet, för värdefulla synpunkter på och kommentarer till artikeln.

kvar på önskelistan över sådant som borde åtgärdas på företrädaransvarsområdet inför framtiden.

## 2. Några utvecklingslinjer

### 2.1 Inledning

I äldre praxis, företrädesvis från 1970-talet, prövades framförallt innebörden i begreppet grov oaktsamhet,<sup>10</sup> betydelsen av företrädarens inflytande i verksamheten,<sup>11</sup> ansvarsfrågor med avseende på faktiskt och formellt företräderskap,<sup>12</sup> liksom frågan om möjligheten till hel eller delvis befrielse från betalningsansvar.<sup>13</sup> Härefter har betydande rättsliga och samhällsekonomiska förändringar skett, vilka har påverkat förutsättningarna för såväl företagande som för utkrävande av betalningsansvar. I sammanhanget kan t.ex. nämnas Sveriges inträde i EU 1995 och Europakonventionens genomslag på skatteförfarandeområdet. Med tiden har praxis på företrädaransvarsområdet kritiserats. Jag har för egen del gjort gällande att regelverket i 59 kap. SFL genom utvecklingen i praxis har kommit att träffa utanför sitt ursprungliga syftemål, att de subjektiva rekvisiten har fyllts med ett för skatterätten systemfrämmande straffrättsligt innehåll, att det i praktiken inte görs en självständig och individualiserad prövning av de subjektiva rekvisiten, utan att deras uppfyllnad snarare förefaller att stämmas av mot ett antal objektiva faktorer, nämligen vad den aktuella bolagsföreträdaren har gjort respektive inte gjort vid skatternas förfallotidpunkt.<sup>14</sup> Det sistnämnda innebär att företrädaransvaret i praktiken har närmat sig ett strikt ansvar vid underlåtelse att i rätt tid vidta s.k. verksamma avvecklingsåtgärder.

Sedan 2013 kan dock noteras att Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen mera proaktivt har börjat ta sig an de utestående frågor som alltjämt kan förknippas med det personliga betalningsansvaret. Jag pekar i det följande på fem utvecklingslinjer och klarlägganden som kan skönjas i praxis, nämligen företrädaransvarsreglernas förenlighet med europakonventionens dubbelprövningsförbud, innebörden i begreppet företrädare och i rekvisitet grov oaktsamhet, proportionalitetsprincipens genomslag vid utkrävande av

<sup>10</sup> Se t.ex. NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I–III, NJA 1974 s. 423 och NJA 1981 s. 1014.

<sup>11</sup> Se t.ex. NJA 1976 B 29 och NJA 1977 s. 711.

<sup>12</sup> Se t.ex. NJA 1972 s. 205, NJA 1973 s. 544, NJA 1974 s. 297 och NJA 1979 s. 555.

<sup>13</sup> Se t. ex NJA 1971 s. 296 I–III, NJA 1972 s. 205, NJA 1972 A 19, NJA 1973 s. 544, NJA 1974 s. 423, NJA 1975 s. 745, NJA 1981 s. 1014 och NJA 1994 s. 170.

<sup>14</sup> Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 232.

betalningsansvar och, slutligen, företrädaransvarsreglernas tillämplighet vid konkurs, företagsrekonstruktion och frivillig likvidation.

## 2.2 Reglernas förenlighet med Europakonventionens dubbelprövningsförbud

Enligt artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.<sup>15</sup> Skyddet mot dubbel lagföring är begränsat till att gälla *samma rättssubjekt*. Det betyder att det i formell mening inte är fråga om dubbel lagföring för samma gärning om t.ex. en bolagsföreträdare döms för skattebrott och dennes fåmansföretag påförs skattetillägg för lämnande av oriktig uppgift till ledning för beskattning.

Skyddet gäller vidare endast vid dubbel prövning av *samma brott*. Frågan om vad som utgör samma brott är dock inte okomplicerad. Europadomstolens praxis på detta område var länge också otydlig och delvis motsägelsefull.<sup>16</sup> I korthet gälldeklarheten definitionen av *samma brott* i konventionens mening. Bedömningen kom att fokusera på en gärnings rättsliga klassificering.<sup>17</sup> Genom målet Sergey Zolotukhin mot Ryssland har dock Europadomstolen i stor kammare slagit fast att artikel 4 ska förstås så att bestämmelsen förbjuder åtal eller rättegång mot en person för ett andra brott i den mån det grundas på *samma fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma*, som de som ligger till grund för det första brottet.<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Se t.ex. målet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*, beslut 1999-09-14, ansökan nr 36855/97, 41731/98, där frågan gällde om huruvida den administrativa sanktionen (skattetillägg) och den straffrättsliga sanktionen (dom avseende skattebedrägeri) utgjorde straff för samma brott.

<sup>16</sup> Se t.ex. målen *Gradinger mot Österrike*, dom 1995-10-23, ansökan nr 15963/90, *Oliveira mot Schweiz*, dom 1998-07-30, ansökan nr 25711/94, *Franz Fischer mot Österrike*, dom 2001-05-29, ansökan nr 37950/97, *W.F. mot Österrike*, dom 2002-05-30, ansökan nr 38275/97, *Sailor mot Österrike*, dom 2002-06-06, ansökan nr 38237/97, och *Nilsson mot Sverige*, beslut 2005-12-13, ansökan nr 73661/01.

<sup>17</sup> Se för en analys av det svenska skattestraffrättsliga systemets förenlighet med förbudet mot *ne bis in idem* Simon-Almendal, Teresa, *Ne bis in idem – ett nytt rättsläge?*, JT 2009/10 s. 552 ff.

<sup>18</sup> Jfr dock t.ex. *A och B mot Norge*, dom 2016-11-15, ansökan nr 24130/11 och 29758/11, där ett system med två sanktioner för en och samma oriktiga uppgift inte ansågs strida mot artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Målet har bl.a. analyserats av Johanna Weide i examensarbetet *Dubbla signaler avseende ne bis in idem i skatterätten? En rättslig konsekvensanalys av Europadomstolens dom den 15 november 2016 i målet A*

För svenskt vidkommande har frågan om innebörden av ”samma sak” ställts på sin spets när det gäller de dubbla sanktionerna skattetillägg och straffansvar vid lämnande av oriktig uppgift till ledning för beskattning. Det konstitutiva, och ifrågasatta, rekvisitet i detta sammanhang har varit oriktig uppgift.<sup>19</sup> Genom NJA 2010 ref. 168 I och II har dock konstaterats att rekvisitet oriktig uppgift i de båda bestämmelserna ska förstås såsom samma sak i den mening detta uttryck används i artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Vid bedömningen ska med andra ord beaktas det konkreta faktiska händelseförlopp som ligger till grund för sanktionerna.<sup>20</sup>

Även om det i formell mening inte är fråga om dubbel lagföring för samma gärning om en bolagsföreträdare döms för skattebrott och dennes fåmansaktiebolag påförs skattetillägg för lämnande av oriktig uppgift till ledning för beskattning, så kommer saken i annat läge om bolaget inte betalar det således påförda skattetillägget. I sådant fall blir bolagsföreträdaren enligt reglerna i 59 kap. SFL solidariskt med bolaget betalningsskyldig för det aktuella skattetillägget, vilket då ”övervältras” på honom. I denna i och för sig inte helt ovanliga situation har det varit relevant att ställa frågan om inte en och samma skattskyldig (bolagsföreträdaren) blir dubbelt lagförd för en och samma gärning (lämnande av oriktig uppgift till ledning för beskattning).

I praxis har frågan om personligt betalningsansvar för ej inbetalt skattetillägg i kombination med straffansvar för skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:10) uppmärksammas i NJA 2013 s. 502.<sup>21</sup> I målet uttalade Högsta domstolen att om ett skattetillägg har tagits ut av en juridisk person till följd av oriktigt uppgiftslämnande, så hindrar förbudet mot dubbla förfaranden ett åtal för brott enligt skattebrottslagen mot en fysisk person, för samma oriktiga uppgift, endast i de fall när staten genom ett rättsligt förfarande krävt den fysiska personen på betalning av skattetillägget *t.ex. enligt reglerna för företrädaransvar i 59 kap. 12–21 §§ SFL*.<sup>22</sup>

*och B mot Norge*, Lunds universitet, vårterminen 2017. Weide menar att domen dock inte torde ha någon nämnvärd inverkan på svensk rätt, se s. 2.

<sup>19</sup> Jfr härtill 49 kap. 5 § SFL och 2 § skattebrottslagen (1971:10).

<sup>20</sup> Jfr dock *Rosenquist mot Sverige*, beslut 2004-09-14, ansökan nr 60619/00, och *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*, beslut 1999-09-14, ansökan nr 36855/97, 41731/98, som i tiden dock ligger före målet *Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, dom (GC) 2009-02-10, ansökan nr 14939/03.

<sup>21</sup> Jfr härtill även *Lucky Dev mot Sverige*, dom 2014-11-27, ansökan nr 7356/10, gällande frågan om dubbel lagföring vid oriktigt uppgiftslämnande till ledning för beskattning.

<sup>22</sup> Målet har kommenterats av mig i Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 174 f.

Målet innebär att om således en bolagsföreträdare till följd av reglerna om företrädaransvar tvingas gå in och i bolagets ställe betala det skattetillägg som sålunda påförts bolaget, så är han eller hon ”skyddad” mot straffansvar för eventuellt eget agerande i samband med det oriktiga uppgiftslämnandet.<sup>23</sup> Att skyddet omfattar dubbla förfaranden och inte bara dubbla straff innebär att det saknar betydelse om staten har nått framgång med sitt krav eller inte. För att rättegångshinder på grund av lis pendens ska föreligga i brottmålet krävs dock att frågan om ett uttag av skattetillägg dessförinnan konkretiserats i det enskilda fallet. Av NJA 2013 s. 502 framgår att avgörande bör vara när Skatteverket har fattat sitt beslut om att påföra skattetillägg. Från den tidpunkten föreligger alltså hinder mot åtal. Märk att det på grund av lis pendens föreligger hinder mot åtal för skattebrott även om beslutet om skattetilägget inte har vunnit laga kraft.

Efter 2013 års mål har det svenska skattestraffrättsliga systemet reformerats i syfte att undgå konflikt med artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.<sup>24</sup> Då skattetillägg och straffansvar i den ovan skisserade situationen enligt nu gällande regler skulle påföras bolagsföreträdaren vid ett och samma tillfälle i en och samma domstol föreligger inte längre någon risk för dubbelprövning. Denna komplexa ne bis in idem-fråga löstes alltså i praxis hela tre år innan lagstiftning till skydd mot dubbel lagföring fanns på plats,<sup>25</sup> vilken för övrigt svarar mot de linjer som drogs upp i praxis.

### 2.3 Begreppet ställföreträdare preciseras och fylls ut

Begreppet ställföreträdare förekommer inte i motiven till eller i de tidiga regleringarna av det personliga betalningsansvaret för aktiebolags obetalda skatter. Det var först i och med betänkandet från utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer,<sup>26</sup> som det gjordes en ansats till förklaring av begreppet ställföreträdare. I betänkandet lades fram ett förslag till legaldefinition av begreppet. Såsom företrädare för en juridisk person

<sup>23</sup> Detsamma bör för övrigt, enligt min uppfattning, gälla för kombinationen straffansvar för skatteavdragsbrott och personligt betalningsansvar för påfört men ej inbetalat skattetillägg till följd av underlåtenhet att göra skatteavdrag.

<sup>24</sup> Se SOU 2013:62 och prop. 2014/15:131. Det nuvarande systemet innebär ett samordnat sanktionsförfarande, så att en skattskyldig inte längre riskerar att inom ramen för två olika förfaranden dömas för skattebrott och påföras skattetillägg för lämnande av oriktig uppgift.

<sup>25</sup> Se 49 kap. 10 a–b §§ SFL och 13 b § skattebrottslagen (1971:10), liksom även lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

<sup>26</sup> Se SOU 2002:8.

föreslogs den vara som hade *ett bestämmande inflytande* i den juridiska personen.<sup>27</sup> Syftet var att genom denna formulering ringa in den begreppsprecisering som hade skett i praxis. Förslaget ledde dock inte till några lagstiftningsåtgärder.

Än i dag är ställföreträdarbegreppet oreglerat. Det sagda hindrar dock inte att begreppsinnehållet får anses tämligen väl klarlagt. Ansvar kan således utkrävas av varje företrädare för juridisk person, även av den som inte är att anse som legal företrädare.<sup>28</sup> Det skatterättsliga företrädaransvaret omfattar således såväl legala som faktiska ställföreträdare. Med *legal ställföreträdare* avses den eller de personer som enligt lag har att företräda bolaget. Av 8 kap. 35–36 §§ aktiebolagslagen (2005:551), ABL, framgår att styrelsen och verkställande direktören utgör ett bolags legala ställföreträdare.<sup>29</sup> Den som är styrelsesuppleant kan i denna egenskap endast göras ansvarig om han inträder i styrelsearbetet.<sup>30</sup> Den som träder in i en juridisk persons ledning kan alltså träffas av personligt betalningsansvar för den juridiska personens obetalda skatter.<sup>31</sup> Detta gäller även om uppdraget endast har varit av mer *formell natur*.<sup>32</sup> Härmed avses ett företräderskap som uppfyller lagens krav *pro forma*. Den formelle företrädaren äger ibland aktier, men sitter som regel endast med i styrelsen eller är verkställande direktör i bolaget. Trots sin framskjutna position saknar den formelle företrädaren ofta både reell makt och möjlighet att bestämma i företaget. Avsaknaden av bestämmandemöjlighet är ofta hela poängen med ett formellt företräderskap. Bolagets faktiske företrädare kan av olika skäl vara diskvalificerad som styrelseledamot eller verkställande direktör, men vill alltjämt driva och sköta företaget.

Också med ett formellt företräderskap följer dock vissa förpliktelser. Själva ställningen i bolaget innebär en skyldighet att vid anledning till miss-

<sup>27</sup> Se SOU 2002:8 s. 77 ff.

<sup>28</sup> Se prop. 2002/03:128 s. 24.

<sup>29</sup> Av 6 kap. 11 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och av 9 kap. 12 § bostadsrättslagen (1991:614) följer att styrelsen och verkställande direktören är ställföreträdare för båda formerna av ekonomiska föreningar. Av 1 och 2 kap. stiftelselagen (1994:1220) följer att styrelse och förvaltare är legala ställföreträdare för en stiftelse.

<sup>30</sup> Se NJA 1985 s. 439. I Kammarrätten i Stockholm, dom 2008-01-09, mål nr 1987-07, påfördes en suppleant ansvar. Grunden härför var att suppleanten haft ett bestämmande inflytande över bolagets ekonomi.

<sup>31</sup> Av NJA 1998 s. 44 framgår att betalningsskyldigheten även omfattar i Sverige bosatt styrelseledamot i utländskt bolag, när bolaget bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet här i riket. Av NJA 1990 s. 65 följer vidare att felaktig registrering/anteckning som bolagsman friar från betalningsskyldighet.

<sup>32</sup> Se NJA 1974 s. 297 och även prop. 2002/03:128 s. 24.

tanke att förpliktelse mot det allmänna inte fullgörs, undersöka saken och i förekommande fall försöka få till stånd en rättelse.<sup>33</sup> Däremot torde kunna argumenteras för att en formell företrädare inte anses ha anledning att agera förrän på ett senare stadium, jämfört med en aktiv företagsledare.<sup>34</sup> Dessutom, bör tilläggas, måste en företrädare vara *självständig* för att kunna göras personligen betalningsansvarig för bolagets skulder.<sup>35</sup> Om den formelle företrädaren inte ensam kan bestämma, så är hon eller han inte tillräckligt självständig i företrädar-/betalningshänseende. Avgörande är i stället vem som har den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen.<sup>36</sup> Som regel intar verkställande direktören en särställning i detta hänseende, då det är denne som enligt 8 kap. 29 § ABL har att sköta den löpande förvaltningen och denne som ska säkerställa att bokföringen fullgörs i överensstämmelse med lag och att medelsförvaltningen sköts på ett betryggande sätt. I praxis har betalningsyrkandet också ofta riktats mot verkställande direktören, om denne haft ägarintresse i bolaget.<sup>37</sup>

Centralt är alltså vem som är den *faktiske* företrädaren för bolaget. Denne behöver inte vara legal ställföreträdare, men kan ändå vara att betrakta som företrädare för bolaget och därmed bli personligen betalningsansvarig för dess obetalda skatter. Avgörande vid denna bedömning är huruvida personen i fråga har ett faktiskt inflytande över verksamheten, dvs. vem som har haft den *faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka* förvaltningen av den juridiska personen.<sup>38</sup> Uttryck för faktisk maktposition är till exempel att någon med stöd av fullmakter givits rätt att förfoga över den juridiska personens bankmedel eller att en person företräder bolaget utåt mot kunder och borgenärer. Av praxis framgår att det saknar betydelse om den faktiske företrädaren har firmateckningsrätt eller ej. Väsentligt synes dock vara huruvida vederbörande genom eget eller närståendes innehav haft ett *betydande intresse* i verksamheten, och om han haft ett *bestämmande inflytande* i företaget.<sup>39</sup>

<sup>33</sup> Jfr NJA 1974 s. 297.

<sup>34</sup> Se SOU 2002:8 s. 140 f.

<sup>35</sup> Se NJA 1973 s. 544 och NJA 1972 s. 205.

<sup>36</sup> Se prop. 2002/03:128 s. 24. Se även t.ex. NJA 1993 s. 740.

<sup>37</sup> Se Riksskatteverket, *Företrädaransvar, Rättspraxis angående personligt ansvar för bolags skatter – främst jämningskålen*, Göteborg, 1989, s. 8.

<sup>38</sup> Se prop. 2002/03:128 s. 24. Se för ett exempel NJA 1979 s. 555 där en aktieägare, som inte var legal ställföreträdare, ålades personligt betalningsansvar.

<sup>39</sup> Se NJA 1971 s. 296 I och NJA 1973 s. 544. Jfr även NJA 1993 s. 740. I samtliga mål gällde frågan det straffrättsliga ansvaret för arbetsgivares underlåtenhet att inbetala innehållna skatter för anställdas löner. Jfr även SOU 2002:8 s. 77 ff. och se Simon Almedal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, 2005, s. 201.



I praxis har ett innehav om 25 % av aktierna ansetts innebära ett betydande intresse i företaget.<sup>40</sup> Också *indirekt ägande* kan konstituera ett betydande ägarintresse.<sup>41</sup> Med det bestämmande inflytandet följer en skyldighet att informera sig om bolagets skötsel.<sup>42</sup>

Företrädaransvaret har ända sedan regleringens tillkomst varit nära kopplat till ägarintresset. Redan i uppbördsutredningens betänkande framhålls således att fåmansaktiebolagen, i vilka det bestämmande inflytandet på grund av aktieinnehavet oftast utövas av en eller ett fåtal delägare, intar en speciell ställning i ansvarshänseende.<sup>43</sup> I praxis har ansvaret kopplats så nära samman med ägarintresset att det får sägas ha uppstått närmast en regel att om där inte finns något ägarintresse eller annat uttryck för faktiskt inflytande, t.ex. en generalfullmakt, så kan företrädaransvar inte utkrävas.<sup>44</sup> Detta är dock en regel inte utan undantag.

I HFD 2017 ref. 12 avkrävdes en person som saknade både ägarintresse och egen firmateckningsrätt betalningsansvar. I målet hade det aktuella bolaget, som var ett transportföretag, använt sig av s.k. osanna fakturor i sin bokföring, i syfte att utbetala svarta löner. Oegentligheterna i bolagets transportverksamhet avsåg betydande belopp och hade pågått under en längre tid. Avtalen ingicks och fakturorna bokfördes under den tid som den mot vilken betalningsanspråken riktades var styrelseledamot i bolaget och trafikansvarig för transportverksamheten. I målet konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att företrädaren i egenskap av styrelseledamot utsetts till att såsom *trafikansvarig* leda bolagets transportverksamhet. Han var därmed skyldig att tillse att denna utövades i enlighet med gällande regler. Mot denna bakgrund ansågs det åligga ställföreträdaren att, förutom de övergripande kontrollåtgärder som denne faktiskt vidtagit, också ta del av de avtal och fakturor som var av betydelse för transportverksamheten samt att *utöva tillsyn* över såväl anställda som inhyrd personal. Redan en rutinmässig granskning av avtalen och fakturorna borde ha föranlett en närmare undersökning av förhållandena i transportverksamheten. Ställföreträdaren ansågs därmed ha brustit i sitt

<sup>40</sup> Se NJA 1975 s. 480.

<sup>41</sup> Se NJA 1998 s. 44. I målet var fråga om ett indirekt ägande motsvarande 91 % av aktierna. Den aktuella företrädaren var dessutom ledamot i bolagets styrelse.

<sup>42</sup> Av 8 kap. 29 § ABL framgår att denna skyldighet åvilar verkställande direktören, vilken enligt bestämmelsen skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar.

<sup>43</sup> Se SOU 1965:23 s. 181.

<sup>44</sup> Se t.ex. NJA 1971 s. 296 I och NJA 1973 s. 544, NJA 1975 s. 480 och NJA 1993 s. 740. Jfr även NJA 1998 s. 44.

ansvar för verksamheten i bolaget och därigenom ha eftersatt sina åligganden som styrelseledamot på ett sådant sätt att han fick anses ha varit grovt oaktsam. Han ålades därmed betalningsskyldighet. Grunden för ansvaret var alltså den *särskilda ställning* som bolagsföreträdaren innehade i sin egenskap av trafikansvarig i bolaget,<sup>45</sup> trots avsaknaden av såväl ägarandelar som firmateckningsrätt.

I sammanhanget ska också omnämnas HFD 2016 ref. 60 där Högsta förvaltningsdomstolen utvidgade ställföreträdarbegreppet på ett intressant sätt. Målet gällde utkrävande av personligt betalningsansvar motsvarande drygt 716 milj. kr, det högsta företrädaransvar som mig veterligt har utkrävts någonsin i Sverige. Ansvaret riktades mot en likvidator, som varken var anställd i bolaget eller hade ett eget ägarintresse i detta. Han hade således varken ett betydande intresse eller ett bestämmande inflytande över bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen noterade härvid att även om företrädaransvaret visserligen främst är inriktat på ägare och styrelseledamöter, och då särskilt sådana personer i fåmansföretag, så kan betalningsskyldighet enligt lagtexten utkrävas av varje företrädare för en juridisk person. Av rättspraxis och förarbeten framgår, påpekar Högsta förvaltningsdomstolen, att även den som inte är att betrakta som legal ställföreträdare kan omfattas av ansvaret när denne haft en faktisk maktposition och möjlighet att påverka förvaltningen i den juridiska personen.<sup>46</sup> Vidare framgår av 25 kap. 30 § ABL att en likvidator träder i styrelsens och den verkställande direktörens ställe. Likvidatorn har därmed ställning som bolagets företrädare under likvidationen och ersätter även en sådan särskild firmatecknare som har utsetts av styrelsen. Högsta förvaltningsdomstolens slutsats, med hänvisning till prop. 2000/01:150 s. 108 och NJA 2012 s. 328, är att den rättsliga regleringen inte ger utrymme för att anse annat än att en likvidator är en sådan företrädare som kan åläggas personligt betalningsansvar. Genom målet är således klar-

<sup>45</sup> Domen blev omdiskuterad. Det rörde sig inte om ett aktiebolag, vars ekonomi gav anledning att misstänka att förpliktelserna gentemot det allmänna inte skulle fullgöras. Den externa revisorn hade inte heller upptäckt några oegentligheter. Jfr även den skiljaktiga meningen i kammarrätten där det bl.a. anges att med hänsyn till frånvaron av objektiva synliga tecken på oegentligheter i bolaget och till att Skatteverket inte ens hade åberopat någon omständighet till stöd för eller ens påstått att ställföreträdaren faktiskt hade känt till oegentligheterna samt med beaktande av det höga beviskrav som gäller i företrädaransvarsmål det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet inte ansågs styrkt.

<sup>46</sup> Här hänvisar Högsta förvaltningsdomstolen till RÅ 2008 ref. 75 och till prop. 2003/03:128 s. 24.

lagt att också likvidatorer omfattas av företrädarbegreppet och kan avkrävas personligt betalningsansvar.

#### 2.4 De subjektiva kraven – rekvisitet grov culpa stramas upp?

Såsom framgått inledningsvis förutsätter företrädaransvarsbestämmelserna i 59 kap. SFL att någon i egenskap av företrädare för juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag eller underlåtit att betala in föreskriven skatt. Den ursprungliga företrädaransvarsbestämmelsen i 77 a § uppbördsförordningen (1953:272) utformades med koppling till straffbestämmelsen för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt,<sup>47</sup> vilket förklarar att företrädaransvarsbestämmelserna kom att utformas efter straffrättsligt mönster med krav på viss subjektiv inställning. Av motiven framgår att de subjektiva rekvisiten ansetts ha samma innehåll vid fråga om såväl betalningsskyldighet som beträffande straffansvar.<sup>48</sup>

Det finns en riklig praxis som illustrerar vilka bedömningar som Högsta domstolen, som före år 2003 var högsta instans i företrädaransvarsmål, har gjort beträffande de subjektiva rekvisitens uppfyllnad. Bedömningen ska normalt göras med utgångspunkt i förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen. Typsituationen för *uppsåtsfallen* kan allmänt sägas vara att det i det aktuella fallet har funnits likvida medel på förfallodagen, men betalning har trots detta underlåtit, eller att det har funnits likvida medel kort före förfallodagen, men dessa har använts för betalning av andra skulder än skattekulder. Om det kan styrkas att företrädaren medvetet har lämnat oriktiga uppgifter i den juridiska personens deklaration, så att skatten har blivit för låg, eller att han medvetet har underlåtit att deklarerat, så anses också uppsåt föreligga.<sup>49</sup>

Om företrädaren har fortsatt verksamheten, trots att han *insett eller borde ha insett* att det inte skulle finnas pengar till skattebetalning på förfallodagen, anses han typiskt sett ha varit *grovt oaktsam*. Grov oaktsamhet anses också

<sup>47</sup> Se härtill Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 25 ff. med där gjorda hänvisningar.

<sup>48</sup> Se prop. 2002/03:128 s. 25. Redan i exempelvis NJA 1971 s. 296, som avsåg både talan om straffansvar och företrädaransvar, gjorde Högsta domstolen samma bedömning vad gäller de subjektiva rekvisiten i straff- respektive företrädaransvarsdelen.

<sup>49</sup> Se Skatteverket, *Handledning*, 2009, s. 42. Märk att om företrädaren lämnar oriktiga uppgifter i bolagets deklaration, eller underlåter att deklarerat för bolaget, så gör sig bolaget skyldigt till skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:10) och kan påföras skattetillegg enligt 49 kap. 4 § SFL.

föreligga om företrädaren *inte vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder*,<sup>50</sup> medan bristande anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid inte har ansetts utgöra grov oaktsamhet.<sup>51</sup> Vidare har *företrädarens inflytande i bolagets verksamhet* tillmätts betydelse i praxis.<sup>52</sup> Graden av inflytande i den juridiska personen har i praxis påverkat gränsen för vid vilken tidpunkt företrädaren borde ha haft anledning att misstänka att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter gentemot det allmänna. Det torde således kunna argumenteras för att en formell företrädare inte anses ha anledning att agera förrän på ett senare stadium, jämfört med en aktiv företagsledare.<sup>53</sup> I motiven har vidare framhållits att en ensam fåmansbolagsföreträdare på ett tidigare stadium bör kunna inse bolagets undergrävda ekonomiska ställning än t.ex. en styrelseledamot, som i realiteten inte alls har med bolagets drift att göra.<sup>54</sup>

Den grundläggande förutsättningen för att grov oaktsamhet ska föreligga är således att det föreligger betalningsskyldighet och att företrädaren, innan fordran förfaller till betalning, inte har gjort allt vad som rimligen kan krävas för att skydda var och en av borgenärerna.<sup>55</sup> I motiven utvecklas detta så att betalningsskyldighet utgör huvudregeln, men med möjlighet till ansvarsfrihet 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 borgenärs intressen.<sup>56</sup> *Verksamma åtgärder* är bl.a. ansökan om konkurs och företagsrekonstruktion.<sup>57</sup>

Var den nedre gränsen för grov oaktsamhet går kan dock inte med exakt-  
het fastställas utan är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>58</sup>  
Den är främst beroende av bolagets ekonomiska situation, men också av  
t.ex. den aktuella företrädarens faktiska arbetsuppgifter. Ju mer riskabel en  
rörelse är, desto större krav ställs på företrädaren att antingen klara av betal-  
ningen eller att vidta åtgärder för en samlad skuldavveckling. Ansvarsfrågan

<sup>50</sup> Se NJA 1969 s. 326, och NJA 1971 s. 296 I–III, där det konstaterades att betalningsinställelsen måste åtföljas av verksamma åtgärder. I annat fall föreligger betalningsansvar. Se även NJA 1974 s. 423 samt NJA 1981 s. 1014.

<sup>51</sup> Se NJA 1976 B 29 och NJA 1977 s. 711.

<sup>52</sup> Se NJA 1974 s. 297 och jfr NJA 1973 s. 587.

<sup>53</sup> Se SOU 2002:8 s. 140 f.

<sup>54</sup> Se SOU 2002:8 s. 78 och även s. 140 f.

<sup>55</sup> Se prop. 1996/97:100 del 1 s. 442.

<sup>56</sup> Se prop. 2002/03:128 s. 25.

<sup>57</sup> Se prop. 1996/97:100 del 1 s. 442 f. Se även NJA 1985 s. 13 och HFD 2015 ref. 58.

<sup>58</sup> Se SOU 2002:8 s. 141.

är beroende av hur företrädaren bedömt eller borde ha bedömt riskerna för betalningsoförmågan, vilket i sin tur är avhängigt företrädarens arbetsuppgifter. I praxis har graden av insikt uttryckts som att om företrädaren har haft *anledning att räkna med* att en fortsatt drift av bolaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter inte skulle kunna fullgöras och han trots detta ändå fortsätter driften av bolaget,<sup>59</sup> så anses han ha förfarit grovt oaktsamt och kan avkrävas betalningsansvar.<sup>60</sup>

Av rättspraxis följer också att det, trots insikt om att skatten inte skulle kunna betalas och underlåten skuldavveckling, kan föreligga skälig anledning till underlåtenheten att inbetala skattebeloppet. Om företrädaren blivit *uppmanad av berörd myndighet till fortsatt drift* och myndigheten har godtagit betalningsförseningen, så har det inte ansetts föreligga grov oaktsamhet.<sup>61</sup> Det kan alltså i speciella fall föreligga omständigheter som gör att företrädaren får anses ha haft fog för att underlåta att betala skatten.<sup>62</sup> Om företrädaren har *haft anledning att räkna med att skatten skulle kunna betalas* i rätt tid har uppsåt eller grov oaktsamhet inte heller ansetts föreligga.<sup>63</sup> Inte heller anses det föreligga grov oaktsamhet om företrädaren endast har gjort ett

<sup>59</sup> I NJA 1971 ref. B 27 ansågs t.ex. oaktsamheten inte vara grov, eftersom den tid som företrädaren fortsatt att driva rörelsen, innan betalningarna ställdes in, varit förhållandevis kort, cirka tre veckor. Jfr härtill HFD 2015 ref. 58 där konkursansökan gjordes en vecka efter det att ett rekonstruktionsförfarande upphört och där betalningsansvar utkrävdes.

<sup>60</sup> Se NJA 1969 s. 326, NJA 1971 B 27 och NJA 1974 s. 423. Se även SOU 2002:8 s. 75. Jfr även HFD 2016 ref. 60.

<sup>61</sup> I några av de fall som prövats har det ansetts styrkt att företrädaren träffat en överenskommelse med Kronofogdemyndigheten om anstånd med betalningen, vilken uteslutit ansvar för underlåten skattebetalning. Se NJA 1974 s. 423 och NJA 1975 s. 745. Se även NJA 1977 s. 711, liksom även NJA 1981 s. 1014 och jfr NJA 1994 s. 170. Jfr dock NJA 1972 s. 115 II som gällde en med Kronofogdemyndigheten upprättad avbetalningsplan. Avbetalning skedde i enlighet med planen, men de löpande skatterna betalades inte. Högsta domstolen uttalade bl.a. att bolaget använt ifrågavarande skattemedel som riskkapital inom företaget. Företrädaren ålades betalningsskyldighet för det innehållna skattebeloppet.

<sup>62</sup> Se t.ex. NJA 1981 s. 1014 där det framgår att Kronofogdemyndigheten inte ville sätta bolaget i konkurs pga. sysselsättningsproblem. Se även NJA 1977 s. 711, som gällde befogad förväntan om bankkredit, liksom NJA 1979 s. 229 gällande befogad betalning från en leverantör. I NJA 1985 s. 13 vilseleddes företrädaren av en advokat, med följd att Högsta domstolen inte ansåg grov culpa föreligga.

<sup>63</sup> Se NJA 1976 B 29 där en annan person än företrädaren hade förskingrat medel avsedda för skattebetalning.

*misstag* eller det varit fråga om ett rent *förbiseende*.<sup>64</sup> Ursäktlighet föreligger dock endast om företrädaren vidtar åtgärder i samtliga borgenärs intressen, så snart han får kännedom om de omständigheter som förhindrat betalning och han inser att betalningen inte kan fullgöras.

Av underrättspraxis framgår att prövningen av det subjektiva rekvisitet, dvs. analysen av företrädarens agerande, vilket är vad som i praktiken sker i praxis, ska göras i två steg.<sup>65</sup> Först måste det konstateras att företrädaren insett eller borde ha insett att skatter och avgifter inte skulle kunna betalas i tid med rätt belopp. Därefter ska företrädaren ha underlåtit att senast på skatternas förfallodag ha vidtagit verksamma åtgärder för en samlad avveckling av bolagets samtliga skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Avgörande är insikten och agerandet vid var och en av de aktuella förfallodagarna, om det rör sig om flera olika skatter. Det ställs relativt höga krav på förutseende och aktivt agerande på den juridiska personen och dess ställföreträdare för att inte grov oaktsamhet ska anses föreligga.<sup>66</sup>

Såsom ovan framhållits anses de subjektiva rekvisiten ha samma innehåll såväl vid företrädaransvar som vid straffansvar. Trots detta kan noteras att i skattebrottsammanhang rekvisiten har reserverats för *mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans*,<sup>67</sup> vilket inte kan anses vara fallet vid företrädaransvar.<sup>68</sup> Först om gärningsmannen t.ex. slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller visat uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de beskattningsregler som gäller som han haft att tillämpa, borde enligt motiven grov oaktsamhet anses föreligga.<sup>69</sup> Enligt min uppfattning är inte tolkningen av rekvisitet grov culpa i företrädaransvarsmål konform med tolkningen och tillämpningen av motsvarande rekvisit i skattebrottsmål. Snarare handlar det om att rekvisitet på företrädaransvarsområdet kommit att ges ett mycket vidsträckt tillämpningsområde. Frågan är om rättstillämpningen i detta avseende alls är förenlig med motivuttalandena om begreppsmässigt samma innehåll som vid straffansvar för skattebrott. I företrädaransvarspraxis har rekvisitet kommit att tolkas och förstås så nära

<sup>64</sup> Jfr departementschefen i prop. 1953:100 s. 387 f. beträffande 100 § 1 mom., 1953 års uppbördsförordning om straff för åsidosättande av skyldigheten att verkställa skatteavdrag. Se även t.ex. NJA 1960 s. 238 och NJA 1971 B 27.

<sup>65</sup> Se Kammarrättens i Stockholm, dom 2012-10-22 i mål nr 2558-12.

<sup>66</sup> Se SOU 2002:8 s. 142, dock med hänvisning till tidigare gällande 17 kap. 2 § 1 st. skattebetalningslagen (1997:483).

<sup>67</sup> Se prop. 1971:10 s. 232 f.

<sup>68</sup> Jfr härtill Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 226 f.

<sup>69</sup> Se prop. 1971:10 s. 256.

kopplat till frågan om huruvida verksamma åtgärder har vidtagits eller ej, att det finns anledning att misstänka att det inte sker någon skuldprövning i egentlig bemärkelse. Snarare förefaller det att handla om en presumtion för ansvar, en sorts strikt ansvar, som faller ut så snart skatternas förfallodag har passerat, och det kan visas att bolagsföreträdaren senast på denna dag inte har försatt bolaget i konkurs eller vidtagit andra verksamma avvecklingsåtgärder. I HFD 2015 ref. 58 ansågs t.ex. bolagsföreträdaren ha handlat grovt oaktsamt då denne inte ansökt om konkurs förrän en vecka efter det att ett rekonstruktionsförfarande upphört.<sup>70</sup> Jfr härtill NJA 1971 ref. B 27 där oaktsamheten inte ansågs vara grov, eftersom den tid som företrädaren fortsatt att driva rörelsen innan betalningarna ställdes in ansågs förhållandevis kort, cirka tre veckor. Jämför även kammarrättens i Jönköping, dom 2016-04-29, mål nr 2017-15, där betalningsansvar utkrävdes då konkursansökan ingivits dagen efter det att företagsrekonstruktionen upphörde.

Det kan enligt min uppfattning misstänkas att det i rättstillämpningen inte görs en självständig och individualiserad prövning av de subjektiva rekvisiten, utan att deras uppfyllnad snarare förefaller att stämmas av mot ett antal objektiva faktorer, nämligen vad den aktuella bolagsföreträdaren har gjort respektive inte gjort vid skatternas förfallotidpunkt.<sup>71</sup> Under senare tid har man dock såväl i praxis som i underrättsavgöranden problematiserat innebörden i det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet.<sup>72</sup> I HFD 2016 ref. 60 understryks t.ex. att *redan ett konstaterande av objektiva förhållanden*, såsom att skatten inte har betalats på förfallodagen och att verksamma åtgärder inte har vidtagits, *inte räcker för att grov oaktsamhet ska föreligga*. Förhållandena

<sup>70</sup> Målet gällde om företrädaren för en juridisk person kunde anses ha handlat grovt oaktsamt i skatteförfarandelagens mening när denne efter ansökan om företagsrekonstruktion inte betalt en skatteskuld som uppkommit innan rekonstruktionsförfarandet inletts, men som förföll till betalning under förfarandet. Vidare gällde målet om sådan oaktsamhet förelegat när företagsrekonstruktionen upphört.

<sup>71</sup> Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 232. Märk dock att det kan finnas processuella skäl till en sådan förenklad prövning. Förvaltningsprocessen är en skriftlig process och även om bolagsföreträdaren har rätt till muntlig förhandling är det relativt ovanligt att sådan begärs, vilket gör det svårt för domstolarna och Skatteverket att ta ställning till om de subjektiva rekvisiten är uppfyllda eller ej. I praktiken kan det handla om att man i rättstillämpningen är hänvisad till en mer schablonmässig datumavstämning för att alls kunna besluta i ärendet eller döma i målet.

<sup>72</sup> Se t.ex. den skiljaktiga meningen i kammarrättens i Stockholm, dom 2016-03-03, mål nr 6451-15 (trafikansvarig utan vare sig ägarandelar eller firmateckningsrätt) och den skiljaktiga meningen i kammarrättens i Jönköping, dom 2016-04-29, mål nr 2017-15 (konkursansökan dagen efter det att ett rekonstruktionsförfarande upphört).

i det enskilda fallet ska således beaktas. Vid prövningen måste bl.a. vägas in vilka handlingsalternativ företrädaren haft att tillgå, liksom dennes skäl att vidta eller avstå från vissa åtgärder.<sup>73</sup> Vidare har i underrättspraxis med referens till RÅ 2009 ref. 72 understrukits vikten av att rättstillämpningen i det enskilda fallet sker på ett *nyanserat och inte alltför restriktivt sätt*.<sup>74</sup> Min förhoppning är att dessa skrivningar är uttryck för en ansats att i rättstillämpningen strama upp innehållet i begreppet grov oaktsamhet, i syfte att reservera det för de mer klandervärda förfarandena, som ansvarsbestämmelserna ursprungligen var tänkta att träffa.

## 2.5 Proportionalitetsprincipens genomslag som befrielsegrund

Proportionalitetsprincipen hålls högt inom svensk rätt. Principen ger uttryck för en strävan efter balans mellan motstridiga intressen, samhälleliga behov och individens rättigheter. Åtgärder måste stå i rimlig proportion till det intresse som de är avsedda att tillgodose för att t.ex. ansvar ska kunna utkrävas. Proportionalitetsprincipen uppfattas som ett krav på att staten ska välja en mindre ingripande form av begränsning framför en mer ingripande, och att ingreppets styrka ska stå i rimlig proportion till vad som ska åstadkommas.<sup>75</sup> En uttrycklig proportionalitetsbestämmelse finns i 2 kap. 21 regeringsformen, RF.<sup>76</sup> För skatterättens vidkommande är principen numera lagfäst även i 2 kap. 5 § SFL. Redan innan principen kodifierades i SFL gällde den dock som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten.<sup>77</sup> Den är också lagfäst på andra håll i lagstiftningen.<sup>78</sup> Bestämmelsen i 2 kap. 5 § SFL syftar

<sup>73</sup> Jfr prop. 2002/03:128 s. 51.

<sup>74</sup> Se den skiljaktiga meningen i kammarrättens i Jönköping, dom 2016-04-29, mål nr 2017-15 (konkursansökan dagen efter det att ett rekonstruktionsförfarande upphört).

<sup>75</sup> Se Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund, 2003, s. 58 med i not 127 gjorda hänvisningar.

<sup>76</sup> I 2 kap. 21 § RF föreskrivs bl.a. att begränsningar av vissa grundläggande fri- och rättigheter endast får göras för att tillgodose ändamål som är godtagbara i ett demokratiskt samhälle och att begränsningen aldrig får gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till det ändamål som har föranlett begränsningen.

<sup>77</sup> Se Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Lund, 2017, s. 757.

<sup>78</sup> Se bl.a. prop. 1993/94:117 s. 39 f. Jfr även RÅ 1996 ref. 22, 40, 44 och 56, RÅ 1997 ref. 59 och RÅ 1999 ref. 76. Vidare kan noteras att proportionalitetsprincipen enligt Europadomstolens rättspraxis ska anses genomsyra Europakonventionen. Principen tjänar som ledstjärna vid tolkningen av konventionens olika artiklar. Se Danelius, Hans, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, 4 uppl., Stockholm, 2012, s. 53. Märk dock att inte någonstans



till att rikta uppmärksamheten mot proportionalitetsprincipen och att göra det lättare för enskilda att åberopa principen i ärenden och mål enligt SFL.<sup>79</sup> Upplysningen ska även påminna Skatteverket om att beslut enligt SFL alltid ska föregås av proportionalitetsavvägningar.<sup>80</sup>

I den allmänna debatt som har förts beträffande skattetilläggens förenlighet med Europakonventionen har hävdats att skattetilläggen strider mot konventionens proportionalitetsidé med hänsyn till de principer som gäller för deras beräkning och den i förhållande till överträdelsen ofta mycket ingripande påföljden.<sup>81</sup> Proportionalitetsprincipen får i dessa sammanhang till viss del anses ha beaktats genom den nyansering av lagstiftningen som under årens lopp har kommit till stånd. Som exempel kan nämnas eftergifts-/befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL, speciellt i de fall där det kunde framstå som ”uppenbart oskäligt” att ta ut skattetillägg.<sup>82</sup> I företrädaransvarshänseende har dock inte proportionalitetstanken på samma explicita vis påverkat utformningen av befrielseregeln i 59 kap. 15 § SFL.<sup>83</sup> Den är således avsevärt mera allmänt hållen än bestämmelsen i 51 kap. 1 § SFL och framstår som ett betydligt trubbigare redskap.<sup>84</sup>

Det skatterättsliga företrädaransvaret har inte heller i någon högre utsträckning diskuterats utifrån ett proportionalitetsperspektiv. En proportionalitetsavvägning i detta sammanhang går ut på att statens intresse av att

i Europakonventionen eller i något av dess tilläggsprotokoll förekommer uttryckligen termen ”proportionalitet”. Detta till trots har principen med tiden fått allt större betydelse i Europadomstolens praxis. Se Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund, 2003, s. 59.

<sup>79</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 301 ff. och s. 698.

<sup>80</sup> Se härtill HFD 2012 ref. 7, som gällde påförande av kostnadsränta till följd av underlåtenhet att deklarerat i tid. Högsta förvaltningsdomstolen fann att ränteuttaget inte stod i rimlig proportion till underlåtenheten och medgav befrielse från den del av räntan som översteg basräntan.

<sup>81</sup> Se SOU 2001:25 s. 186.

<sup>82</sup> Se Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund, 2003, s. 223. Även införandet av lägre procentsatser för de fall då den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av tillgängligt kontrollmaterial, liksom vid periodiseringsfel, kan ses som exempel på att lagstiftaren har beaktat proportionalitetsprincipen.

<sup>83</sup> Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 97 där jag påpekar att det förefaller anmärkningsvärt att 59 kap. 15 § SFL, varken genom sin utformning eller genom uttalanden i motiven, medger någon proportionalitetsbedömning vid utkrävande av betalningsansvar. Jfr dock proportionalitetsbestämmelsen i 2 kap. 5 § SFL, vilken enligt motiven ska tillämpas på hela skatteförfarandeområdet. Se prop. 2010/11:165 s. 301. Denna bestämmelse trädde dock i kraft först den 1 januari 2012, vilket innebär att proportionalitetsbedömningar är en relativ nyhet i företrädaransvarssammanhang.

<sup>84</sup> Se härtill Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 95 ff.

upprätthålla ett effektivt skattesystem måste balanseras mot den enskildes intresse av att inte få sina rättigheter kränkta. För det allmänna handlar det om att förmå den skattskyldige att fullgöra sina skyldigheter enligt 59 kap. SFL och att därmed säkra skatteuppbörden. För de enskildas del är det bl.a. de rättigheter som föreskrivs i artikel 6 i Europakonventionen som ska säkerställas. Vid avvägningen av dessa motstående intressen måste beaktas sådana omständigheter som t.ex. det uteblivna skattebeloppets storlek, graden av oaktsamhet eller uppsåt från bolagsföreträdarens sida och dennes ekonomiska och personliga förhållanden.<sup>85</sup>

Mot bakgrund av de senaste årens ökade fokus på och medvetenhet om Europakonventionens betydelse på det skatterättsliga området, jfr diskussionen om skattetilläggs förenlighet med artikel 6 i Europakonventionen och den därefter följande debatten om det svenska skattestraffrättsliga systemets förenlighet med dubbelprövningsförbudet i artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, är det, enligt min uppfattning, förvånande att inte proportionalitetsavvägningen har fått större genomslag i mål om skatterättsligt företrädaransvar. Det bör här understrykas att ett personligt betalningsansvar i det enskilda fallet kan få minst lika ingripande effekter som ett påfört skattetillägg. Här kan också erinras om att det skatterättsliga personliga betalningsansvaret kan komma att uppgå till mycket betydande, i princip gränslösa, belopp, och att det förefaller att påföras i det närmaste automatiskt, om inte bolagsföreträdaren i tid vidtar effektiva avvecklingsåtgärder i samtliga borgenärens intressen. I sammanhanget kan även noteras att det personliga betalningsansvaret som regel träffar bolagsföreträdaren i kumulation med också andra sanktioner, såsom t.ex. straffansvar för skattebrott och näringsförbud, alltmedan själva den juridiska personen kan träffas av skattetillägg, företagsbot och konkurs. Även om det visserligen rör sig om två olika skattesubjekt kan det vid betalningssvårigheter i det enskilda fallet komma att uppstå en mycket betungande sanktionskumulation, som direkt eller indirekt träffar den enskilde fåmansaktiebolagsföreträdaren.

59 kap. SFL rymmer dock förhållandevis goda förutsättningar för en proportionalitetsprövning. Här finns genom ansvarsbestämmelsernas konstruktion med subjektiva rekvisit och i och med möjligheten till hel eller delvis befrielse från betalningsansvar tämligen goda möjligheter för nyansegrade bedömningar i varje enskilt fall.<sup>86</sup> År 2016 kom också ett välkommet

<sup>85</sup> Jfr här till Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, Lund, 2003, s. 268 f.

<sup>86</sup> Se här till RÅ 2009 ref. 72 där Högsta förvaltningsdomstolen utredde företrädaransvarets förenlighet med EU-rätten. I målet var fråga om mervärdesskatt. Inom mervärdess-

mål från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD 2016 ref. 60, där bl. a frågan om proportionalitetsprincipens genomslag vid utkrävande av betalningsansvar prövades. I målet var fråga om huruvida en likvidator skulle åläggas betalningsansvar för ett antal bolags skatter, sammanlagt uppgående till ca 716 milj. kr, och om det förelåg särskilda skäl för att medge hel eller delvis befrielse från skyldigheten.

Efter att inledningsvis ha konstaterat att befrielseregeln visserligen ska tillämpas med stor restriktivitet och att den aktuella likvidatorn fick anses ha agerat grovt oaktsamt, kom Högsta förvaltningsdomstolen fram till att det dock fanns omständigheter kring dennes ställning och agerande som borde beaktas inom ramen för en proportionalitetsavvägning. Likvidatorn tillhörde inte den personkrets som reglerna om företrädaransvar främst avser att träffa, han hade inte något ägarintresse i bolagen, ingen faktisk verksamhet bedrevs i bolagen under den tid som han var likvidator och statens fordran växte inte heller. När skatterna förföll till betalning stod det dessutom klart att bolagen sedan länge helt saknat förmåga att betala skulderna. Ingen åtgärd som likvidatorn kunnat vidta hade i någon väsentlig mån kunnat ändra på detta förhållande.

Utöver nu angivna omständigheter lyftes fram att likvidatorn ålagts betalningsskyldighet för ett anmärkningsvärt högt belopp. Även ett betydligt lägre belopp skulle enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebära att lagstiftningens handlingsdirigerande syfte uppnåddes i lika hög grad. Det pekades vidare på att den börda som betalningsskyldigheten innebar för likvidatorn var mycket stor och en konsekvens av en i allt väsentligt atypisk situation. Högsta förvaltningsdomstolens slutsats blev att betalningsskyldighet för hela det aktuella beloppet om ca 716 milj. kr måste anses stå i ett klart missförhållande till det som det allmänna skulle vinna av att hela beloppet utkrävdes. Mot denna bakgrund och utifrån samtliga omständigheter i målet sattes betalningsskyldigheten ned till skäligen 2 000 000 kr.

Det är enligt min uppfattning en mycket bra dom. Den klargör rättsläget. Utöver att den fyller ut begreppen vad gäller begreppen ställföreträdare och

---

skatteområdet måste medlemsstaterna iakttä allmänna gemenskapsrättsliga rättsprinciper såsom principen om rättssäkerhet och proportionalitet. Högsta förvaltningsdomstolen anförde att företrädaransvaret är utformat med både objektiva och subjektiva rekvisit, att Skatteverket har bevisbördan, att domstolsprövning måste göras samt att möjlighet till befrielse finns. Företrädaransvarets ansågs därför inte strida mot de gemenskapsrättsliga principerna. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade dock att en förutsättning här för är att bedömningen i varje enskilt fall görs på ett *nyanserat och inte alltför restriktivt sätt*.

grov culpa,<sup>87</sup> så öppnar den upp för en ny befrielsegrund – proportionalitetsavvägning – inom ramen för bedömningen av huruvida det föreligger särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar.<sup>88</sup> En försiktig gissning är att Högsta förvaltningsdomstolen härvid har sneplat på befrielseskälen för skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL, där det anges att om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp, så ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från skattetillägg. I bestämmelsens andra stycke ges exempel på omständigheter som särskilt ska beakta vid bedömningen av oskälighetskriteriet. Hit hör t.ex. att oriktigheten kan antas ha berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden eller att avgiften *inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten*. Även om det visserligen alltjämt återstår frågor om hur högt ett personligt betalningsansvar kan bli, så visar domen att "the sky is not the limit", och att proportionalitetsbedömningar är ett viktigt redskap i strävan efter skälighet och legitimitet när det kommer till beskattning.

## 2.6 Verksamma avvecklingsåtgärder – vilka åtgärder skyddar mot betalningsansvar och under vilka perioder gäller skyddet?

Det säkraste sättet för en bolagsföreträdare att undgå personligt betalningsansvar för ett aktiebolags obetalda skatter är att senast på de aktuella skatternas förfallodag vidta s.k. verksamma avvecklingsåtgärder. I enlighet med vad som har angivits i avsnitt 2.4 anses nämligen då inte de subjektiva rekvisiten vara uppfyllda. I praxis har således uppsåt eller grov oaktsamhet inte ansetts föreligga om företrädaren vidtagit "effektiva åtgärder" för en samlad skuldavveckling i samtliga borgenärs intresse.<sup>89</sup>

Med "effektiva åtgärder" för en samlad skuldavveckling avses i första hand att bolaget försätts i *konkurs* före utgången av förfallodagen för skatten.<sup>90</sup> Genom en konkursansökan träder de särskilda insolvensreglerna i kraft och tillgångarna fördelas "rättvist" enligt den legala förmånsrättsordningen. Praxis har varit strikt vad gäller bedömningen av huruvida effektiva åtgärder för en samlad skuldavveckling har vidtagits eller ej. Så har ansvar t.ex. utkrävts, trots att det har varit ostridigt att den fortsatta driften av bolaget

<sup>87</sup> Se härom ovan i avsnitt 2.3 och 2.4.

<sup>88</sup> Märk dock att domen illustrerar hur man tar hänsyn till proportionalitet vid utmätande av sanktionen – betalningsansvaret –, men inte avseende den aktuella regelns tillämpningsområde.

<sup>89</sup> Jfr prop. 2002/03:128 s. 25 och RÅ 2007 ref. 48.

<sup>90</sup> Se NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296.

inte har lett till att statens möjligheter att få betalt för den aktuella fordringen har försämrats.<sup>91</sup> Till de effektiva åtgärderna för en samlad skuldavveckling räknas också ansökan om inledande av *företagsrekonstruktion* enligt lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion.<sup>92</sup> Det är tillräckligt att ansökan ges in senast på förfalldagen. Vidare måste reglerna om betalning av skulder m.m. i en pågående företagsrekonstruktion följas.<sup>93</sup> De skatter som uppkommit efter ansökan om företagsrekonstruktion ska betalas på förfalldagarna. Sker inte detta anses inte verksamma åtgärder ha vidtagits och företrädaransvar kan åläggas för samtliga obetalda belopp.

Det sagda kan illustreras av HFD 2015 ref. 58, som gällde frågan om en företrädare för en juridisk person kunde anses ha handlat grovt oaktsamt när denne *efter* ansökan om företagsrekonstruktion inte betalat en skatteskuld som uppkommit *innan* rekonstruktionsförfarandet inleddes, men som förfallit till betalning *under* förfarandet.<sup>94</sup> Vidare uppkom frågan om sådan oaktsamhet förelegat när företagsrekonstruktionen upphörde. Av målet framgår att en bolagsföreträdare är skyddad mot betalningsansvar under ett rekonstruktionsförfarande, men inte från den tidpunkt då det upphör. Då måste nya verksamma avvecklingsåtgärder vidtas, t.ex. konkursansökan.<sup>95</sup> I fallet gjordes konkursansökan en vecka efter det att rekonstruktionen upphörde. Några skäl för dröjsmålet med att vidta ansvarsfriande verksamma avvecklingsåtgärder framkom inte i målet. Bolagsföreträdaren ansåg därför ha agerat grovt oaktsamt med personligt betalningsansvar som följd.<sup>96</sup> Att dörren för ansvarsfrihet stängs i samma ögonblick som förfalldagen passeras speglas tydligt i en dom från kammarrätten i Jönköping, dom 2016-04-29, mål nr 2017-15, där ansökan om företagsrekonstruktion inkom dagen efter

<sup>91</sup> Se RÅ 2007 ref. 48.

<sup>92</sup> Frågan om företagsrekonstruktion i sig kan anses utgöra en sådan åtgärd som krävs för att freda en bolagsföreträdare från betalningsansvar prövades av HFD i avgörandet RÅ 2009 ref. 72. I det fallet bedömdes företagsrekonstruktion utgöra en sådan verksam åtgärd som medförde att företrädaren inte blev betalningsansvarig för bolagets obetalda skatter och avgifter.

<sup>93</sup> Se Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, SKV 443, utgåva 4, Stockholm, 2009, s. 38.

<sup>94</sup> Jfr RÅ 2009 ref. 72, som gällde skatteskulder som både uppkommit och förfallit under en företagsrekonstruktion.

<sup>95</sup> Jfr även HFD 2015 ref. 19 där det konstateras att företrädaransvar inte kan göras gällande för den del av ett aktiebolags skuld som skrivits ned genom ett offentligt ackord under företagsrekonstruktion.

<sup>96</sup> Jfr härtill NJA 1985 s. 13.

att skatter och avgifter förföll till betalning.<sup>97</sup> Trots en rad speciella, och, enligt min uppfattning, förmildrande omständigheter,<sup>98</sup> ansågs bolagsföreträdaren ha förfarit grovt oaktsamt och betalningsansvar påfördes.<sup>99</sup>

En fråga som har uppkommit i praxis är huruvida *likvidation* och vad som företagits inom ramen för en sådan innebär att verksamma avvecklingsåtgärder vidtas.<sup>100</sup> I likhet med t.ex. en konkurs syftar en likvidation till att ett bolag avvecklas och dess skulder betalas. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har dock frivillig likvidation respektive konkurs och företagsrekonstruktion så olika syften och så olika rättsverkningar för de bolag som genomgår dem, att förfarandena inte kan likställas vid bedömningen av företrädaransvarets räckvidd.<sup>101</sup> En frivillig likvidation kan därför inte jämföras med en sådan ansvarsfriande åtgärd som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.

Däremot anses ansvarsfrihet kunna uppnås om bolagsföreträdaren gör en ”effektiv” *betalningsinställelse*.<sup>102</sup> Ofta administreras betalningsinställelserna av ackordscentraler eller advokatbyråer som verkar inom obeståndsområdet.<sup>103</sup> För att en betalningsinställelse ska ha avsedd verkan krävs att den omfattar samtliga borgenärer och att deras inbördes förhållande inte rubbas.<sup>104</sup> Skuldsituationen måste alltså frysas samma dag som betalningsinställelsen sker. Det innebär i princip att inga gamla skulder får betalas och inga nya krediter etableras. Märk dock att en betalningsinställelse inte ger skydd mot den juridiska personens borgenärer. Tvärtom utgör en sådan inställelse en presumtion för konkurs enligt 2 kap. 8 § konkurslagen (1987:672). Det

<sup>97</sup> Målet har beviljats prövningstillstånd. Se Högsta förvaltningsdomstolen, protokoll 2017-06-22, mål nr 3544-16.

<sup>98</sup> Betalningsoförmågan för bolaget hade bl.a. kommit plötsligt och oförutsett och bolagets bank hade utan förvarning eller uppsägningstid sagt upp den checkkredit, vilken finansierade verksamheten i bolaget, och spärrade bolagets konton, med följd att bolagets ekonomiansvarige inte kunde göra planerade överföringar till skattekontot.

<sup>99</sup> Se även kammarrätten i Jönköping, dom 2016-04-29, mål nr 2446-15, där dock betalningsskyldigheten sattes ned med en tredjedel.

<sup>100</sup> Se HFD 2016 ref. 60.

<sup>101</sup> I domskälen i HFD 2016 ref. 60 lyfts fram att av särskild betydelse är att en frivillig likvidation framför allt vidtas i *ägarnas* intresse och inte i borgenärernas, medan motsatsen gäller för konkurs och företagsrekonstruktion. Jfr prop. 2000/01:150 s. 108, prop. 1986/87:90 s. 183 och prop. 1995/96:5 s. 58.

<sup>102</sup> Jfr NJA 1969 s. 326.

<sup>103</sup> Som framgår av NJA 1985 s. 13 kan det vara vanskligt att på annat sätt göra betalningsinställelse.

<sup>104</sup> Se SOU 2002:8 s. 81.

avgörande för frågan om ansvarsfrihet är, i likhet med vad som gäller då en företagsrekonstruktion upphör, vilka åtgärder som vidtas *efter* betalningsinställelsen. Denna måste följas upp av en ansökan om företagsrekonstruktion, ett förslag till underhandsackord eller en konkursansökan för att ges ansvarsfriande verkan.<sup>105</sup>

### 3. Sammanfattande analys

I min studie om företrädaransvar beaktade jag rättsläget fram till och med år 2014. Fram till den tidpunkten hade det inte hänt så mycket i praxis. Den enda egentliga nyheten var tre mål från 2013, där Högsta förvaltningsdomstolen i praktiken endast bekräftade äldre praxis vad gäller innebörden i rekvisitetet ”särskilda skäl”.<sup>106</sup> Eftersom jag funnit ansvarsbestämmelserna förknippade med flera frågetecken och tveksamheter, har de senaste årens praxisutveckling varit glädjande. Det har rört på sig på ett positivt sätt. I förevarande artikel har jag pekat på ett antal utvecklingslinjer som jag tycker mig kunna se.

Det första steget i ny riktning togs av Högsta domstolen år 2013. Då kopplades bl.a. grepp om det personliga *betalningsansvarets förenlighet med Europakonventionen*. När det gäller frågan om lämnade av oriktig uppgift och de dubba sanktionerna skattebrott och skattetillägg, som genom företrädaransvar kan övervältras på en bolagsföreträdare, har rättsläget således till viss del klarlagts. Ett system med dubbla sanktioner som påförs en bolagsföreträdare för samma sak inom ramen för två olika processer är inte förenligt med artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Härefter har ny lagtext tillkommit. Risker för att det svenska systemet med flera sanktioner för samma gärning ska strida mot Europakonventionen är således numera minimerad. För egen del har jag dock härutöver problematiserat och gjort gällande att det svenska företrädaransvaret i sig kan vara att jämställa med en anklagelse för brott i europakonventionens mening,<sup>107</sup> och att 59 kap. SFL av olika skäl riskerar att komma i konflikt med konventionen. Mina ställ-

<sup>105</sup> Se NJA 1971 s. 296, NJA 1974 s. 423 och NJA 1979 s. 229. Jfr även NJA 1985 s. 13. Se även RÅ 2007 ref. 48, som bekräftar det stränga ansvaret för det fall att en samlad skuldavveckling inte har skett.

<sup>106</sup> Se HFD 2013 ref. 75 I–III.

<sup>107</sup> Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, kap. 7.

ningstaganden och slutsatser härvidlag står dock inte oemotsagda.<sup>108</sup> Denna fråga, vad således gäller klassificeringen av betalningsansvaret, har dock inte prövats mot konventionen. Enligt min uppfattning återstår alltså oklarheter i detta avseende.

En andra slutsats som kan dras av ny praxis är att *ställföreträdarbegreppet* har preciserats och fyllts ut. Det står numera klart att såsom företrädare för en juridisk person räknas inte bara in legala och faktiska företrädare. Till dem som anses ha ett bestämmande inflytande i företaget, även då de saknar såväl ägarandelar som firmateckningsrätt, och som kan avkrävas betalningsansvar hänförs också dem som innehar en *särskild ställning*, t.ex., såsom i HFD 2017 ref. 12, en styrelseledamot som utsetts till att såsom trafikansvarig leda det aktuella bolagets transportverksamhet. En sådan person har att utöva tillsyn över såväl verksamheten som de anställda och är skyldig att se till att verksamheten utövas i enlighet med gällande regler. Nyare praxis är fyllig. I det nu refererade målet utvecklas t.ex. obiter dictum att ett aktiebolags styrelse har ett omfattande förvaltningsansvar. Styrelsen ska bl.a. se till att bolagets organisation är ändamålsenlig. I detta innefattas att organisationen i sig ska inrymma rutiner och funktioner som verkar kvalitetssäkrande. Hanteringen av bolagets bokföring och redovisning, dess medelsförvaltning och dess ekonomiska förhållanden i övrigt är av grundläggande betydelse för bolaget. Styrelsen kan fördela arbetsuppgifter mellan ledamöter, delegera vissa förvaltningsuppgifter och utse särskilda firmatecknare. En delegation kan dock aldrig innebära att styrelsen avhänder sig det yttersta ansvaret för kontrollen av verksamheten. Brister härvidlag kan således leda till företrädaransvar.

Av praxis framgår vidare att också *likvidatorer* omfattas av ställföreträdarbegreppet.<sup>109</sup> En likvidator träder i styrelsens och verkställande direktörens ställe. Likvidatorn har därmed ställning som bolagets företrädare under likvidationen och ersätter även en sådan särskild firmatecknare som har utsetts av styrelsen. Märk att en likvidator inte är anställd i bolaget.

En tredje iakttagelse vad gäller praxis är den ökade tendensen att söka precisera *innehållet i rekvisitet grov oaktsamhet*. Det är tydligt att detta rekvisit, jämfört med tolkningen och tillämpningen av detsamma inom skattestrafrrätten, har kommit att få ett vidsträckt tillämpningsområde. Min uppfattning är att ansvaret närmaste kan beskrivas såsom ett presumtionsansvar, vilken presumtion företrädaren har att motbevisa. Alternativt närmar sig ansvaret

<sup>108</sup> Se Pålsson, Robert, *Anmälan av Simon-Almendal, Teresa, Företrädaransvar*, Skattenytt 2017, s. 89.

<sup>109</sup> Se HFD 2016 ref. 60.



ett strikt ansvar. Eftersom grundtanken med företrädaransvarsbestämmelsen var att ansvaret skulle utkrävas av dem som *i mer avsevärd mån åsidosatte* sina skyldigheter i uppördshänseende, så framstår det som nödvändigt att tillämpningsområdet stramas upp. Att rekvisitets uppfyllande så hårt kopplas till konstaterandet av vissa objektiva förhållanden, såsom att skatten inte har betalats på förfallodagen, och att verksamma avvecklingsåtgärder inte har vidtagits i tid, kan inte anses vara tillräckligt för att rekvisitet ska anses uppfyllt. En sådan schematisk prövning av den subjektiva inställningen leder till legitimitetsproblem.

En fjärde glädjande iakttagelse är att *proportionalitetsprincipen* synes ha fått genomslag som (i alla fall delvis) befrielsegrund när det kommer till bedömningen av huruvida det föreligger särskilda skäl för nedsättning av betalningsskyldighet enligt 59 kap. 15 § SFL. HFD 2016 ref. 60 ger uttryck för att sådan befrielse kan medges, om ett betalningsansvar i det enskilda fallet kommer i konflikt med proportionalitetsprincipen. I sådana fall uppskattas betalningsansvaret till vad som kan anses vara rimligt och skäligt. För framtiden vore dock intressant att veta vilken faktisk betydelse proportionalitetsprincipen kommer att få i s. k. vardagsärenden. Rimligen bör inte proportionalitetsprövningen förbehållas ”extremsituationer”, dvs. sådana fall som rör exceptionellt höga belopp i betalningshänseende. Möjligen öppnar också domen för frågan hur mycket betalningsansvaret i det enskilda fallet kan ”prutas ned” utan att allmänpreventionen går förlorad? Det går inte heller att blunda för de risker i likabehandlingshänseende som en proportionalitetsbedömning kan ge upphov till. Hur ska man säkra att en proportionalitetsprövning inte leder till att likabehandlingsprincipen träds för när? Här kan två legitimitetshänsyn komma att ställas mot varandra.

Till sist kan noteras att vad gäller ansvarsfriheten vid verksamma avvecklingsåtgärder, så måste en ny effektiv avvecklingsåtgärd vidtas så fort en annan upphör för att betalningsansvaret ska undgås. Praxis ger uttryck för att en konkursansökan som inkommer till tingsrätten en vecka efter det att ett rekonstruktionsförfarande har upphört är för sent i ansvarsfriande hänseende. Underrättspraxis är ännu strängare. Här har dörren till ansvarsfrihet stängts redan dagen efter det rekonstruktionsförfarandet upphört. Slutsatsen blir att en konkursansökan måste inkomma till tingsrätten *senast samma dag* som ett rekonstruktionsförfarande upphör för att betalningsansvar ska und-

vikas.<sup>110</sup> Frågan är om en sådan rigid praxis är förenlig med kravet på individualiserade och nyanserade bedömningar i varje enskilt fall. När det gäller vilka effektiva åtgärder som kan ges rättsverkan i ansvarsfrihetshänseende, kan noteras att frivillig likvidation i praxis inte jämförts med en verksam avvecklingsåtgärd.

#### 4. Några önskemål för framtiden

Även om således praxis bara de senaste fyra åren på flera centrala punkter har bidragit till ökad klarhet och mer rättssäkra bedömningar i företrädaransvarsmål, så återstår alltjämt vissa utestående frågor. Mycket angeläget är att söka slå fast var gränsen går för att en bolagsföreträdare ska anses ha varit grovt oaktsam. I rättstillämpningen har begreppet grov oaktsamhet kommit att få en sådan innebörd att det ges ett mycket begränsat utrymme för individuellt hänsynstagande. Såsom reglerna emellanåt tillämpas får man som sagt närmast intryck att bolagsföreträdare lyder under ett strikt ansvar, vilket är helt oförenligt med bestämmelsernas utformning med subjektiva rekvisit. Av rättssäkerhetsskäl är det enligt min uppfattning angeläget att dels öppna upp rättstillämpningen för mer nyanserade och individualiserade bedömningar i varje enskilt fall, dels söka precisera vilka omständigheter som är av betydelse vid tillämpningen av det subjektiva rekvisitet. Ska det t.ex. ställas större krav på en företrädare för ett bolag som under en längre tid har haft en ansträngd ekonomisk situation, än på tidigare framgångsrika företag som får betalningssvårigheter till följd av kortvariga händelseförlopp som varit svåra att förutse?<sup>111</sup>

Nära kopplad till prövningen av det subjektiva rekvisitets uppfyllnad är frågan om huruvida det föreligger särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar. Även i detta avseende är min uppfattning att det måste till mer nyanserade bedömningar i rättstillämpningen. Nu har genom Högsta förvaltningsdomstolens praxis proportionalitetsprincipen tagit plats som befrielsegrund, men min önskan är att hela bestämmelsen i 59 kap. 15 § SFL ses över och byggs ut enligt modell från vad som gäller för befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL, så att 59 kap. 15 § SFL konkretiseras med

<sup>110</sup> Se för motsvarande slutsats Moustou, Stephanie, *Kommentar till HFD 2015 ref. 58, dom om företrädaransvar i samband med företagsrekonstruktion*, Skattenytt 2016, s. 601.

<sup>111</sup> Se även Allmänna ombudet i skrivelse till Högsta förvaltningsdomstolen angående överklagan av kammarrättens i Jönköping dom den 29 april 2016 i mål nr 2446-15 och ansökan om prövningstillstånd, 2016-06-09, dnr 131 02 298416/9812, s. 6 ff.

exempel på när det kan bli aktuellt med hel eller delvis nedsättning av betalningsansvar.<sup>112</sup> Utrymmet för hel eller delvis befrielse från betalningsansvar bör således breddas och nyanseras. För att komma till rätta med de emellanåt närmast oskäligt höga belopp, som det personliga betalningsansvaret kan komma att uppgå till, bör också enligt mitt förmenande övervägas att begränsa betalningsansvaret till ett maximibelopp. Märk att betalningsansvaret nu i praktiken är gränslöst.

Utöver vad som nu nämnts kan en rad processuella och materiella synpunkter framföras vad gäller ansvarsbestämmelserna i 59 kap. SFL. Några exempel: Regelverket kolliderar med bestämmelserna om tvångslikvidation vid kapitalbrist i 25 kap. ABL, muntlig förhandling borde göras obligatorisk i tvistiga företrädaransvarsmål, förutsättningarna för att anlita ombud borde förbättras, det borde säkerställas att påföljderna i företrädaransvarsmål samordnas, beviskravet borde höjas, m.m.<sup>113</sup> *Sammantaget* och *avslutningsvis* är det därför min uppfattning och mitt önskemål att det skatterättsliga företrädaransvaret, och de olika frågor som det väcker, ses över inom ramen för en utredning,<sup>114</sup> helst så snart som möjligt.

<sup>112</sup> Se även Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 237.

<sup>113</sup> Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, särskilt avsnitt 9.3–9.4 för en sammanfattande analys av det skatterättsliga företrädaransvaret och för mina slutsatser och synpunkter de lege ferenda.

<sup>114</sup> Motsvarande önskemål har tidigare framförts av mig i *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 238 och även av utredningen om Utveckling av innovations- och entreprenörskapsklimatet i Sverige, (Entreprenörskapsutredningen) i SOU 2016:72 s. 132 ff. Sedan artikeln skrevs har regeringen givit Statskontoret i uppdrag att utreda det skatterättsliga företrädaransvaret. Utredningen ska vara klar den 31 maj 2018.

